

UNIVERSIDAD DE CUENCA Y EL INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES



CENTRO DE POSGRADOS

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

**“La relación jurídico tributaria: Enfoque conforme la Ley Orgánica para la
defensa de los derechos laborales aplicado para personas jurídicas”**

**Trabajo De Titulación previo a la
obtención del Título de Magister en
Administración Tributaria**

AUTORA:

Abg. Andrea Cecilia Orellana Vintimilla
C.I. 0104856877

DIRECTOR:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas
C.I. 0301504643

CUENCA - ECUADOR

2018

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo principal establecer cuál es la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el tercero vinculado con la implementación del artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales aplicada a las personas jurídicas. Ha sido desarrollado mediante el método analítico fundamentado en doctrina clásica y moderna; con lo cual se ha logrado definir que este vínculo jurídico tributario se sustenta en parte en la teoría del levantamiento del velo societario, el cual ha sido definido por la doctrina y aplicado a nivel internacional. Esta norma debe ser aplicada de manera excepcional, debido a que en la etapa de ejecución de las obligaciones tributarias la Administración Tributaria se ha visto imposibilitada del cobro de aquellas porque el patrimonio ha sido diluido o transferido a otras personas jurídicas o naturales; de esta manera se llegó a evidenciar que la norma es legítima; empero requiere ser aplicada de manera motivada para evitar dilataciones procesales por parte de los contribuyentes.

Palabras claves:

Hecho generador, obligación tributaria, solidaridad tributaria, subsidiariedad, tributaria, sustituto tributario, velo societario, fraude de ley.

ABSTRACT

The main objective of this research study is to establish the legal/tax relationship between the taxpayer and the third party regarding the implementation of Article 1 of the Organic Law of the defense of labor rights applied to legal entities. This undertaking has been developed by means of the analytical method based on the classical and modern doctrine; as a result, it is possible to state that this legal/tax relationship is based, in part, on the theory of the lifting of the corporate veil, which has been defined by doctrine and applied at international level. This regulation should be applied in an exceptional way due to the fact that in the stage of execution of tax obligations the Tax Administration has been unable to collect them because their estate has been sold or transferred to other natural persons or legal entities; in this way it was shown that this regulation is legitimate; however, it needs to be applied in a motivated way in order to avoid procedural dilations by taxpayers.

Keywords:

Taxable event, Tax obligation, Joint tax liability, Tax subsidiarity, Substitute taxpayer, Corporate veil, Evasion of law.



ÍNDICE DE CONTENIDO

Tabla de contenido

INTRODUCCIÓN	10
1. CAPITULO I	12
1.1. ANTECEDENTES.....	12
1.1.1 Reseña histórica de la Relación Jurídica- Tributaria	12
1.1.2. Doctrina y conceptualización legal de la Relación Jurídica – Tributaria.....	15
1.2. La Relación Jurídica Tributaria	18
1.2.1. El hecho generador, El nacimiento de la obligación tributaria.....	18
2. CAPITULO II	31
2.1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA	31
2.1.1. Los obligados tributarios.....	31
2.1.2. Clasificación del sujeto pasivo	35
2.1.3. Contribuyente	35
2.1.4. Los Responsables.....	36
2.1.4. El Sustituto	42
2.1.4.1 Análisis sobre la conveniencia de la sustitución	49
2.1.5. La Solidaridad entre los sujetos pasivos de una obligación tributaria	51
3. CAPITULO III	66
3.1. ARTÍCULO 1 DE LA LEY ORGANICA DE DEFENSA DE LOS DERECHOS LABORALES Y SU APLICACIÓN.	66
3.1.1. Análisis del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales.....	66
3.1.2. Datos recabados en la Administración Tributaria sobre recaudación con la aplicación del art. 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales.....	77
3.1.3. Entrevistas sobre el impacto que ha causado la aplicación de esta	



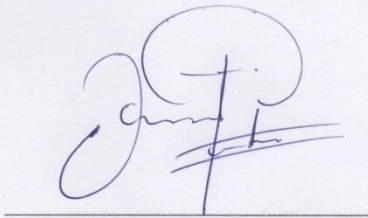
norma.....	73
3.2 TEORÍA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO	78
3.2.1. El fraude a la ley	82
3.2.2. Análisis de la teoría del levantamiento del velo societario y su aplicación práctica en otros países.....	88
3.2.3. Aplicación de la teoría del levantamiento del velo societario en los procesos coactivos con la aplicación del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los derechos Laborales.....	92
4. CAPITULO IV.....	97
4.1. PROPUESTA.....	97
4.1.1 Propuesta enfocada a mejorar la aplicación del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales en los procesos coactivos y su vinculación.	97
5. CAPITULO V.....	101
5.1. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	101
5.1.1. Conclusiones.....	101
5.1.2. Recomendaciones.....	103
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	105

Cláusula de licencia y autorización para publicación en el Repositorio Institucional

Andrea Cecilia Orellana Vintimilla en calidad de autor/a y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación **"La relación jurídico tributaria: Enfoque conforme la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales aplicado para personas jurídicas"**, de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Asimismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el repositorio institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, 03 de abril de 2018



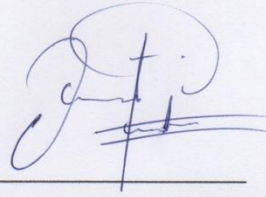
Andrea Cecilia Orellana Vintimilla

C.I: 0104856877

Cláusula de Propiedad Intelectual

Andrea Cecilia Orellana Vintimilla, autora del trabajo de titulación **"La relación jurídico tributaria: Enfoque conforme la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales aplicado para personas jurídicas"**, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 03 de abril de 2018



Andrea Cecilia Orellana Vintimilla

C.I.: 0104856877



DEDICATORIA

A mi madre por su dedicación, apoyo incondicional y amor hacia mi persona

A mi padre por sus enseñanzas y su esfuerzo

A mi esposo por estar a mi lado en la realización de mis sueños

A mi hermana por su preocupación



AGRADECIMIENTO

Al Dr. Tiberio Torres, Director de este trabajo de investigación, por todos sus conocimientos brindados y plasmados en el desarrollo del mismo.

Al Dr. Carlos León por ser parte importante de mi vida profesional, con quien dí mis primeros pasos en esta apasasionante materia.

Autor: Andrea Cecilia Orellana Vintimilla

“Trabajo de Titulación”

Director: Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Julio 2017



“La relación jurídico tributaria: Enfoque conforme la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales aplicado para personas jurídicas”

INTRODUCCIÓN

El vínculo jurídico establecido entre el ente acreedor del tributo y el sujeto pasivo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, pero para que dicho vínculo nazca es necesario que el sujeto pasivo haya cumplido con el hecho generador del tributo, sin embargo existe en nuestra normativa tributaria sujetos que no han verificado de forma directa dicho hecho imponible sin embargo por mandato legal se encuentran obligados al pago de una prestación tributaria, dentro de ella podemos encontrar a los sujetos pasivos responsables por representación quienes tienen la calidad de obligados solidarios, los adquirentes por sucesión, los agentes de percepción y retención; además se ha incorporado en la norma de forma reciente un responsable por sustitución. Dentro del presente trabajo de investigación se realizará un análisis de la responsabilidad solidaria, además de la responsabilidad por sustitución realizando sus similitudes y diferencias para determinar el vínculo jurídico que dichos sujetos tienen con el ente acreedor de los tributos; por otro lado se realizará un análisis de otro tipo de responsable que a para el tema de investigación resulta ser de trascendental importancia, pues a pesar de no encontrarse una definición legal y su forma de aplicación, se ha incorporado en el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales, razón por la cual se ha recurrido a la doctrina, con la cual se ha llegado a evidenciar que dicho vínculo ligado entre el sujeto activo y el obligado subsidiario, viene dado por mandato legal, y solo puede suceder cuando el sujeto pasivo principal no haya cumplido con su obligación, ergo el efecto de la subsidiariedad es ponerse en lugar el principal para cumplir con la prestación obligado por norma.

Por otro lado, se ha analizado si el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales en el caso de las personas jurídicas, haciendo un símil con la teoría del levantamiento del velo societario utilizada en otros países y en la doctrina, llegando



a establecer que dicha teoría se aplica cuando existe un abuso de la personalidad jurídica y cuando las personas físicas que forman parte del ente ficticio comente un fraude a la ley pretendiendo perjudicar en este caso al fisco, al ampararse en esta teoría, el acreedor puede recurrir a órganos jurisdiccionales para levantar el velo y la autonomía de la persona jurídica, por ende cobrar sus acreencias a las otras personas jurídicas que forman parte de este grupo o a las personas naturales que conforme dicha entidad, es por ello que al haber un abuso de la personalidad jurídica dicha teoría se relaciona con el mandato legal antes mencionado, pues este únicamente procede cuando existe dicho abuso que da lugar un fraude de ley, para lo cual se ha analizado la intención con la que obran los sujetos que participan de este negocio jurídico, de una manera laxa también se ha hecho mención a la teoría de los actos simulados por las personas jurídicas, con lo cual se ha llegado a la conclusión conforme el criterio subjetivo de la doctrina, que se requiere de dicho elemento intencional para cometer un fraude lo cual la Administración Tributaria debería establecerlo de manera expresa en el acto por el cual se vincule al tercero en su calidad de obligado subsidiario.

Por último también se ha establecido dentro del artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales que se podrá ordenar medidas cautelares en contra de terceros que posean bienes que de público conocimiento sea del sujeto pasivo principal, lo cual se ha analizado que a pesar de que la norma establezca al hecho notorio o público como no objeto de prueba, sin embargo en un acto en el cual prevalece un negocio jurídico que en su cara visible es lícito y legal, la Administración Tributaria debería demostrar porque se impone la medida cautelar, la calidad de sujeto vinculado por la subsidiariedad y la debida pertinencia de los hechos a la norma que lo regula.

Es por todo lo mencionado que el presente trabajo de investigación pretende establecer si el artículo 1 es legítimo, las razones por las cuales fue incorporado al ordenamiento jurídico y como mejorar en su aplicación práctica, estableciendo de esta manera como objetivo principal que el vínculo jurídico establecido entre el ente acreedor y el tercero obligado es una relación que no nace por una configuración del hecho generador, sino por mandato legal.

1. CAPITULO I

1.1. ANTECEDENTES

1.1.1 Reseña histórica de la Relación Jurídica- Tributaria

La Relación Jurídica Tributaria, aunque en diferentes concepciones ha existido desde siempre, inclusive en la época antes de Cristo, pues para cubrir necesidades de las personas, se debían establecer obligaciones que coadyuven a satisfacerlas, obligaciones tributarias que permitían que el fisco, emperador, rey, Sr. Feudal según la época, lograr en base a su criterio una redistribución de la riqueza, sin embargo para que dicha redistribución no se torne totalmente inequitativa debía existir una ordenamiento jurídico que regule la actuación de los recaudadores tributarios y a su vez obligue a cada miembro de la sociedad a colaborar con el fisco.

Es así que (Pazmiño Mena, 2003) cita a la autora Catalina García Vizcaíno quien señala:

Que en la India, en los 300 años a. C., se destaca el Arthashastra o ciencia de la riqueza, cuyos principios fueron la base para que Adam Smith desarrolle las reglas clásicas de la recaudación tributaria.

En el antiguo Egipto, en la época de los Ptolomeo, existieron gravámenes sobre el consumo y los réditos; los papiros contienen información acerca de los impuestos que debían pagar quienes cultivaban cereales.

En Atenas, se citan los impuestos sobre el capital de la “eisfora” que cubre las necesidades de guerra contra Esparta; la “liturgia, para fiestas públicas, gastos de lujo y otros sin mayor utilidad.

En Roma existieron impuestos como “vicésima hereditatum”(impuestos sobre la herencia), impuestos a las ventas. Durante el imperio Romano con la “Lex Julia Municipalis” surgieron localidades denominadas “Foro” y “Conciliabula” consideradas como ciudades independientes con administración propias y sus habitantes, llamados “municipes”, tenían el derecho de ciudadanos con obligaciones de contribuir.



En épocas medievales, los reyes cobraban impuestos personales, al consumo y por tierras de acuerdo con su extensión, sobre presuntas formas de vida (tasas por número de hogares). La conquista imponía tributos a los pueblos conquistados. Los alzamientos, guerras, revoluciones han sido causas importantes para tributos injustos.

A fines del siglo XVII, se considera todavía rudimentario el ordenamiento jurídico del Estado. Luego de la Revolución Francesa se intenta aplicar los principios financieros basados en los de las ciencias políticas, sin resultados. (Pazmiño Mena, 2003, pág. 9)

En el Imperio Romano, existieron los tributos, tasas y cargas fiscales, cada una de ellas fueron impuestas en mayor y menor medida en la época Republicana y del Principado, es así que en la época Republicana existieron menos impuestos, debido a que lo único que se **priorizan** eran la conquista de territorios, por lo que no existía necesidad de gravar a los ciudadanos del Imperio Romano, en cambio en la época del principado se empezaron a preocupar por la recaudación fiscal existió ya una organización y estructuración de los ingresos y gastos del Estado, hasta que Diocleciano realizó una reforma al sistema tributario (Histórico Digital, 2017)

Por lo tanto el vínculo jurídico tributario establecido entre el fisco, emperador, señor feudal, con los ciudadanos de cada época, ha existido desde tiempos remotos, debido a que siempre se ha requerido cubrir las necesidades del Estado de una u otra forma, lo cual se ha logrado con el cobro de impuestos a las personas que tenían cierta capacidad contributiva.

Si bien esta relación jurídico tributaria en la cual interviene el Señor Feudal con los labradores, resultó ser bastante inequitativa y abusiva, sin embargo a lo largo de la historia este sistema ha dado un rotundo cambio, no solo en la perspectiva de opresividad y arbitrariedad, sino existe una normativa que aunque en ocasiones no sea clara, regula la relación entre el Fisco y el sujeto pasivo, con la estricta aplicación de principios como son la proporcionalidad, progresividad, equidad.



La evolución de la relación jurídica tributaria se ha dado a través del tiempo, pues existieron tiempos en que el cobrar tributos no era trascendental, en cambio en otras épocas el pago de impuestos fueron severos y muchas veces con el carácter de confiscatorio, sin embargo a medida que pasaba el tiempo la relación jurídico tributaria fue una verdadera preocupación para los jefes de la época, por lo que se realizaron planificaciones, estructuraciones y crearon departamentos encargados del cobro de las obligaciones tributarias y con el afán de recaudación el cobro de los tributos empezó a ser trascendental para satisfacer las necesidades de los Estados y su sostenibilidad, hasta llegar a la actualidad en la cual el Estado para lograr una efectiva redistribución de la riqueza, ha tenido que legislar tributos que coadyuven a sus objetivos, mismos que son aplicados en base a los principios constitucionales y conforme a la capacidad contributiva de los contribuyentes o responsables, ergo existe un cambio rotundo en donde no solo el Estado hace el papel de cobrador impuestos de manera coercitiva, sino al contrario los mismos deben encontrarse amparados en una norma que obligue al sujeto pasivo a cumplirlos, mediante un marco normativa que los regule de forma equitativa, para evitar arbitrariedades por parte del sujeto activo y por otro lado regular las obligaciones por parte del sujeto pasivo.

Ahora bien a pesar de que la relación jurídico tributaria, vínculo existente en lato sensu entre el fisco y el sujeto pasivo del tributo, mismo que se ha dado a través de la historia, se debe analizar desde una perspectiva doctrinaria y positivista, el origen de este vínculo, es decir del nacimiento de dicha relación jurídico tributaria.

En la actualidad la relación jurídico tributaria se encuentra integrada como lo había señalado por varios principios, con lo cual encontramos una primera diferencia con la relación jurídica tributaria existente en la época de la historia en la cual aquellos no existían, principios rectores que rigen el sistema tributario y por ende deben encontrarse presentes en dicha relación, mismos que se encuentran consagrados en la Constitución de la República en su artículo 300 (Constituyente, 2008), los cuales deben ser garantizados y aplicados, pues esta norma se encuentra en la cúspide de la pirámide kelseniana, es decir se encuentra por encima de todo ordenamiento jurídico, sin embargo en la misma se rigen con el afán de que exista una norma secundaria que los regule y establezca la forma de garantizarlos, es por ello que el vínculo jurídico mencionado, debe someterse a una norma legal que ampare dicha relación y que

establezca los parámetros a cumplir para que dé lugar a la obligación tributaria, siempre y cuando cumplan con la irrestricta aplicación de los principios rectores que guían el proceso administrativo y por ende la imposición de una obligación.

Las Administraciones Tributarias deben hacer viable el proceso y procedimiento para que el cumplimiento de las obligaciones tributarias sean eficientes y eficaces, es por ello que en la actualidad se deben respetar todos aquellos principios constitucionales que coadyuven a que el vínculo jurídico tributario entre los sujetos de esta relación se torne amigable.

La relación jurídico tributario se torna importante en la actualidad, pues es un vínculo estrecho pero amparado por una norma, la que de forma expresa debe establecer cual es dicha relación, como se genera, cuando se vuelve exigible, los límites al abuso de poder que podría tener el Estado frente al administrado y por ende equiparar la desigualdad y arbitrariedad que podría surgir en dicha relación, además se debe regular las forma de evitar que el sujeto pasivo burle al estado con procesos de planificación tributaria para eludir sus obligaciones o por el contrario evadir las mismas, por tanto el control adecuado que debe seguir el ente recaudador de tributos para evitar un fraude fiscal.

1.1.2. Doctrina y conceptualización legal de la Relación Jurídica – Tributaria

La relación jurídica tributaria es el vínculo establecido en la ley, en el cual intervienen el sujeto activo y sujeto pasivo ya sea en calidad de contribuyente o responsable, el cual está obligado al pago de una prestación económica a favor del fisco. Dicha relación se encuentra regulada en el Código Tributario Ecuatoriano en su artículo 15 mismo que señala: “**Art. 15.-** Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley” (CONSTITUYENTE, 2005)

Dicho vínculo se encuentra de forma clara definido en la normativa, lo cual se torna trascendental para la existencia de la obligación tributaria, pues si la relación jurídica

tributaria no se encuentra regulada simplemente no existiría tal relación y por ende daría lugar a la inexistencia de recaudación de tributos por parte del fisco y de una justa y equitativa redistribución de la riqueza de la sociedad, varios autores se han referido a la importancia de la obligación tributaria así lo señala Patiño (2004):

El régimen de obligaciones constituye la fuente de la existencia de la sociedad, pues a través de ellas los individuos deben cumplir con las exigencias de la vida colectiva. Desde el punto de vista jurídico abarcan toda la estructura legal, puesto que el Derecho a la postre, no es más que un sistema de obligaciones que se imponen en cada momento y en cada situación a los miembros de un grupo. La noción surge del Derecho romano “**obligatio**”, entendido como lazo o nexo “**vinculum juris**”, que establece la relación entre dos o más personas, como deber o necesidad moral de hacer u omitir algo, en orden al mantenimiento de la convivencia social y el cumplimiento de la ley. De estos antecedentes, podemos concluir que el origen de las obligaciones está en la naturaleza del hombre y en la capacidad de interacción con los demás, pues todo vínculo supone necesariamente la existencia de dos o más personas que actúan como sujetos activos o pasivos de una relación, en la que surge un derecho subjetivo frente a un deber correlativo, o desde el ámbito de sujeto pasivo un deber que nace del correspondiente derecho. (PATIÑO, 2004, págs. 55-57)

Importante criterio dado por el tratadista Rodrigo Patiño, el que lleva a indicar que el vínculo debe obligatoriamente encontrarse amparado en una norma en la cual establezca los derechos y obligaciones de cada una de las partes que integran dicha relación, pues dicha relación necesariamente debe encontrarse compuesta por dos sujetos, en el presente caso, en la obligación tributaria coexistente un sujeto activo (ente recaudador de los tributos) y otro en calidad de sujeto pasivo (obligado a cumplir con la prestación tributaria), es por ello que el mismo autor Patiño (2004) señala: “La doctrina jurídica señala que la obligación, atendiendo a su naturaleza, tiene como fuente única la ley, que actúa de forma **inmediata** cuando condiciona la realización de un determinado hecho a la existencia de una norma de la cual ella emana (ex lege) y **mediata**, en los casos en los que, surgiendo de voluntad de las personas, requiere para que surta efectos jurídicos, estar reconocida como tal por la ley (obligaciones

contractuales) (...) la prestación tributaria dentro del régimen jurídico de las obligaciones, cuyo origen es por esencia una **acción mediata** de la ley, puesto que es el ente público el que por vía legislativa, ha de formular las normas impositivas que establezcan la naturaleza, forma y cuantía de la carga que se impone a los contribuyente (...) de lo que se desprende que la norma debe contener todos los elementos de la obligación tributaria(...)" (PATIÑO, 2004)

A su vez existen quienes señalan que las dos partes de este vínculo tienen derechos y obligaciones recíprocos, así Gracia Luchena Mozo, en su trabajo de investigación denominado la "Relación Jurídica Tributaria. Hecho Imponible señala:

El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributario, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos - Administración financiera y administrado- se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinaos por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídico-tributarios. (LUCHENA MOZO, s.f.)

Es necesario entonces establecer que la legislación ecuatoriana ha adoptado el esquema señalado por la doctrina, es decir ha definido a la relación jurídica tributaria en nuestro Código tributario y cada uno de sus elementos para que den lugar al nacimiento de dicha obligación, además que cada una de las actuaciones administrativas deben encontrarse amparadas en base al debido proceso y a lo que la normativa regula para cada situación, en la actualidad existen actos realizados por la administración tributaria en los cuales cada vez se procura obtener una aplicación de un proceso en el cual se otorguen las garantías al contribuyente para su defensa y contradicción, en la cual se imponga una obligación de manera proporcional a la falta incurrida o progresiva conforme a la carga fiscal de cada contribuyente.

1.2. La Relación Jurídica Tributaria

1.2.1. El hecho generador, El nacimiento de la obligación tributaria

Para otorgar una definición de hecho generador y por ende señalar el punto de partida que al cumplirlo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, estimo necesario identificar y definir a la obligación común o civil existente entre dos o más personas, una llamada acreedor y otra deudor, además cuando nacen las obligaciones que derivan de dichas relaciones efectuadas por personas privadas, luego de lo cual se establecerá la diferencia con la obligación tributaria, en el cual el acreedor es el ente recaudador de tributos y el deudor el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El Código Civil ecuatoriano, señala cual es la obligación civil en su artículo 1453 mismo que establece lo siguiente: “Artículo 53: Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia.” (CONSTITUYENTE, 2005)

El Diccionario de Cabanellas define a las obligaciones de la siguiente manera: “(...) Las derivadas de un mismo negocio jurídico, ya consideradas en una parte, ya en la interdependencia mutua (...)”. (Cabanellas, 1730)

A su vez, se establece en la doctrina que la obligación común es el vínculo jurídico en el cual intervienen no menos de dos personas, una denominada sujeto activo y otra llamada sujeto pasivo, partes que se obligan recíprocamente, es decir cada una de ellas tiene derechos y obligaciones (Uribe, 1979, pág. 39). Es así que el mismo autor se hace una interrogante ¿en qué momento deben estar determinadas la parte deudora y la acreedora, para que haya obligación?, la misma que contesta al establecer que la parte deudora se determina cuando la obligación nace y la parte

acreedora se determina al momento en que el pago pueda ser exigido, obligaciones que pueden ser de dar, hacer o no hacer alguna cosa.

Es necesario hacer alusión de esta manera a las obligaciones que nacen de los contratos o convenciones, mismos que llevan implícitos una obligación de dar, hacer o no hacer, para ello es necesario citar una definición doctrinaria de lo que es un contrato.

Según el art. 1137, hay contrato cuando varias personas se ponen de acuerdo sobre una declaración de voluntad común, destinada a reglar sus derechos. Cabe preguntarse si contrato y convención son sinónimos en la terminología jurídica. Del punto de vista etimológico, contrato deriva de contraer (obligaciones); parece apropiado, por consiguiente, circunscribir este concepto a los acuerdos de voluntades cuyo objeto es crear o modificar obligaciones entre las partes. Convención, en cambio, comprende todo acuerdo destinado a crear, modificar, transferir o extinguir derechos y obligaciones; éste sería el género, contrato la especie. (...) la cuestión se plantea porque el art. 1169 establece la prestación objeto de un contrato, puede consistir en la entrega de una cosa o en el cumplimiento de un hecho positivo o negativo susceptible de una apreciación pecuniaria (Borda, 1846, pág. 121)

Ahora bien, según la definición antes mencionada, se puede colegir que por medio de un contrato o de una convención, existe la voluntad de cada una de las partes de contraer derechos y obligaciones de lo cual resulta un contrato sinalagmático aplicado en el contrato de mutuo, arrendamiento, compra venta, etc. sin embargo existen casos que aunque exista la voluntad, la misma no es suficiente en unos casos para ser sujeta de obligaciones, dicho criterio deviene de la época romana, pues desde épocas antiguas se estableció que era indispensable la creación de una ley, con las formalidades prescritas en ella para que dé lugar al nacimiento de una obligación que devenga de dicho contrato en el cual resulte plasmada la voluntad de las partes, así lo menciona Borda (1846): “primaba el concepto de que la mera voluntad no bastaba para crear obligaciones si no recibía el apoyo de la ley, para lo cual debían cumplirse las formalidades que ésta establecía” (Borda, 1846, pág. 124)

El mismo tratadista (Borda, 1846) ha hecho mención a que la doctrina ha mal llamado una crisis del contrato mismas que se manifiestan debido a que han ocurrido tres fenómenos, como son: el dirigismo contractual, las nuevas formas del contrato y la intervención jurídica en todas aquellas relaciones contractuales para poder proteger el interés económico o social de cada una de ellas, mismo que concluye que no existe tal crisis, sino más bien una forma de perfeccionar los contratos y sobretodo que los mismos puedan tener cláusulas de confianza, al permitir el acceso de la justicia para dar seguridad a los mismos y un perfeccionamiento contractual, es por ello que manifiesta que lo que existe es una evolución que podría ser considerada beneficiosa porque permite un alcance a la realización de la justicia.

El Código Civil ecuatoriano señala de forma clara las obligaciones que pudieren nacer de los contratos, es por ello que los define en el artículo 1454 de la siguiente manera: “Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas.” (CONSTITUYENTE, 2005)

Los contratos antes mencionados pueden ser unilaterales y bilaterales, la misma legislación los recoge y establece que el primero es cuando solo una de las partes adquiere una obligación y el segundo cuando las dos partes que intervienen en un contrato adquieren obligaciones de manera simultánea.

A pesar de que las obligaciones pueden surgir de un contrato expreso o tácito, dependiendo de su tipo, sin embargo en la mayoría de los casos se estipulan las cláusulas a los cuales se encuentran sujetos, mismo que al ser incumplida la prestación por una de dichas partes contratantes, se podrá hacer cumplir mediante la ley, empero es necesario considerar que no todas las obligaciones nacen de un contrato y menos aún nacen de la voluntad de una de sus contratantes, ergo existen obligaciones que se remiten a la imposición de una norma, mismas que tienen como efecto una obligación de dar o hacer por parte del sujeto obligado al otro, sin necesidad de expresar su voluntad, el único requisito para convertirse en deudor es cumplir con los parámetros establecidos en la normativa.

Por lo tanto, la obligación puede nacer de distintos aspectos o situaciones de la vida cotidiana, ya porque existe un contrato de dos personas en la cual se encuentra de por



medio una prestación de cada una de ellas para con la otra o porque de forma individual una persona asume la obligación de alguna cosa, tal como lo expresa la norma mencionada, también puede surgir una obligación al momento de una aceptación de una herencia o legado, empero también puede nacer una obligación y que a mí criterio es la más importante para el análisis de la presente tesis, es la que nace por disposición de la ley, es en este tipo –por llamarlo de esa manera- en donde podemos analizar a la obligación Tributaria, es trascendental este tipo de obligaciones porque es imperativa debido a que no está sujeta a voluntad de las personas y por ende se encuentra llamada a cumplirse como ya lo analizaremos más adelante.

Es por ello que las diferencias que se encuentran entre una obligación de tipo civil con una de índole tributaria son variadas, para lo cual me remitiré en primer lugar a los sujetos que intervienen en dicha relación, debido a que en la obligación civil existen una, dos o más partes -privadas- que plasman su voluntad a través de la cual se generan obligaciones de forma recíproca, luego de lo cual dichas obligaciones podrán ser exigidas en caso de incumplimiento, sucede en cambio que la obligación tributaria intervienen dos partes, una de ellas se denomina sujeto activo o ente recaudador de los tributos y la otra denominada sujeto pasivo dentro de los cuales podemos encontrar al contribuyente o responsable, además que no existe un contrato en el cual las partes plasmen su voluntad para que surja una obligación, sino que esta última nace expresamente de la ley- según el caso ecuatoriano- es por ello que si el sujeto pasivo se encuentra dentro de los parámetros de la normativa establecida podría dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación Tributaria según nuestra normativa, en el mandato establecido en el artículo 15 del Título II del Capítulo I del Código Tributario publicada en el RO suplemento 38 del 14 de junio del 2005 lo define como el vínculo jurídico tributario entre el ante acreedor de los tributos y los sujetos pasivos del mismo sean como contribuyentes o responsables¹, además el mismo cuerpo normativo en su artículo 19² establece cuando nace la obligación tributaria y señala de forma expresa que se da

¹ **Código Tributario. 2005, artículo 15: Art. 15.- Concepto.-** Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

² **Código Tributario. 2005, artículo 19. Art. 19.- Exigibilidad.-** La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

origen a la misma cuando se haya cumplido el presupuesto establecido en la ley que de origen al tributo, es por ello necesario para que dicho vínculo pueda nacer a la vida jurídica, debe encontrarse incorporada en una norma jurídica previa, así inclusive la máxima latina señala “nullum tributum sine lege” no hay tributo sin ley, es ahí entonces donde la obligación tributaria sucede, pero no surge por sí sola y por encontrarse establecido en una norma, sino también debe existir la manifestación, la realización de un acto efectuado por el sujeto pasivo, es por ello que el hecho generador puede encontrarse prescrito en una ley, pero si el sujeto pasivo no realiza lo establecido en la norma para cumplirlo y de esta manera activar el aparataje vinculado para que de nacimiento a la obligación tributaria, la misma no llega a nacer y no podría ser exigido por parte de la Administración Tributaria, es necesario citar sobre este tema lo siguiente:

Para ubicar adecuadamente a la prestación tributaria dentro del régimen jurídico de las obligaciones, cuyo origen es por esencia una acción mediata de la ley, puesto que es el ente público el que por vía legislativa, ha de formular las normas impositivas que establezcan la naturaleza, forma y cuantía de la carga que se impone a los contribuyentes en conformidad a los principios y limitaciones Constitucionales, en razón de que: **“Solo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer modificar o extinguir tributos” Y “La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley”**. (PATIÑO, 2004, pág. 56)

Ahora bien, es el mismo autor quien establece que la obligación tributaria no surge por sí misma, por el hecho de que se encuentra en una ley, sino que la misma debe hacerse viable, para lo cual se requiere un acto efectuado por el sujeto pasivo así señala:

Proceso vital, cuyo nacimiento marca el conjunto de las relaciones jurídicas entre los sujetos activo y pasivo, dando inicio a la actividad tributaria; por lo tanto, la determinación del momento en que se forma la obligación, es

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, **2a.-** Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

trascendental porque a partir de él, se materializa el vínculo legal y se producen los efectos constantes como presupuestos hipotéticos, en cada ley impositiva, convirtiéndose en el punto de partida del vínculo jurídico del que emana el conjunto de fenómenos que hacen factible la relación tributaria y sus efectos vinculados con la exigibilidad (...). (PATIÑO, 2004, pág. 58)

Por lo tanto, es de analizar que lo ha señalado la doctrina jurídica, así como la Constitución de la República y la ley, el hecho generador mismo que si es configurado por el sujeto pasivo da nacimiento a la obligación tributaria necesariamente debe encontrarse plasmado en una norma, pues su forma de manifestarse debe ser regulada, empero la norma puede quedarse siendo norma si no existe la activación del hecho establecido por ella por parte del sujeto pasivo de la obligación, debido a que si dicho sujeto cumple con los parámetros establecidos en la ley, da lugar al nacimiento del hecho generador u hecho imponible, sin embargo ello debe verse plasmado en un acto que fidelice o perfeccione la obligación.

Es necesario determinar el momento en el cual nace la obligación tributaria porque de ello partirán también aspectos que se encuentran relacionados con la obligación, así lo afirma (PATIÑO, 2004):“vinculados con la exigibilidad, la prestación que corresponda a cada tributo, la extinción de los créditos, la prescripción, la caducidad de la facultad determinadora, las sanciones por incumplimientos, las prerrogativas de la administración frente a los contribuyente”. (p.59)

Por otro lado, (Amatucci, 2001) a su vez defiende la tesis declarativa establecida en la doctrina, pues la misma señala que una de las características para que se dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es cuando se verifica el hecho constitutivo, así: *“d) Como se pondrá de relieve en otras ocasiones, distinto del problema de la determinación de la fuente de la obligación tributaria, pero no sin relación con él, es el relativo al momento de su nacimiento tras la concreta verificación del relativo y abstracto supuesto hecho constitutivo”* (pg. 23).

Así mismo se ha señalado que la legislación Argentina, según la Tesis de Berardi Mariángeles. señala que:

A efectos tributarios, además de ser importante el momento en que las leyes

tributarias comienzan a regir, debemos tener en cuenta también el momento a partir del cual nace la obligación tributaria del sujeto pasivo contribuyente hacia el sujeto activo. Es decir que, una vez que la ley que establece un tributo entra en vigencia, la obligación tributaria no nace sino hasta que se produce el presupuesto de hecho que la ley establece como detonante de la misma, es decir el hecho imponible. (Berardi, 2015, pág. 9)

En el caso de la legislación ecuatoriana y varias de las legislaciones de América Latina han adoptado, dicho criterio, es decir que la obligación tributaria nace al momento de verificarse el hecho generador establecido en la norma, es así que el mismo se encuentra plasmado en el artículo 17, Título II, Capítulo I, del Código tributario Ecuatoriano norma en el cual se lo define de la siguiente forma: “El hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo”. (CONSTITUYENTE, 2005)

Es necesario, entonces señalar algunas definiciones que da la doctrina sobre hecho generador, hecho imponible o hecho gravado según como cada una de las legislaciones lo han denominado.

El presupuesto de hecho. Es el elemento que configura la existencia de la obligación. Puede ser definido como el hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria y suficiente para que nazca dicha obligación, la norma que define el presupuesto debe contener todos los elementos que permitan declarar la existencia de la obligación. Ellos son de carácter objetivo y subjetivo. El primero presenta un aspecto material, descripción del hecho, que puede ser la posesión de una riqueza, la obtención de una renta, o la realización de un consumo, en el caso de los impuestos, etc., todas estas se encuentran vinculadas con acciones del sujeto que la constituye, es percibir, dar, adquirir, transferir, etc., este elemento material debe ser ubicado en el tiempo y en el espacio, que constituyen los aspectos temporales y espaciales del presupuesto de hecho. (PATIÑO, 2004)

Así mismo el autor señala que otro elemento del hecho generador que debe cumplir el sujeto pasivo es la base imponible y la cuantía y los define de la siguiente manera:

“La base imponible, conocida también como monto imponible, está constituida por una expresión cuantificada en cifras o magnitud económica, sobre las que se aplicarán las tarifas señaladas en la ley para hacer posible la gradación y materialización o existencia real del tributo. (...) En tanto que la **cuantía** corresponde a la magnitud económica que establece el monto real de la imposición como resultado del cálculo que parte de la base imponible, a la cual se aplica en un porcentaje o fracción numérica establecida para cada una de las diversas manifestaciones de los hechos determinados en cada norma como presupuesto del tributo(...)” (PATIÑO, 2004, pág. 58)

Otra definición doctrinaria de hecho imponible, la señala Dino Jarach (1983) quien establece “la ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto (...) Por otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la ley” (p.385).

A su vez, señala que el hecho imponible debe abarcar varios aspectos como el espacial y temporal, siendo el primero el territorio en el cual va a regir el hecho imponible, pues este debe ser definido para determinado ámbito territorial y el espacial, además se debe tratar de que el hecho imponible deba regir para una fecha determinada, es decir la norma debe señalar el tiempo en el cual cumpliendo determinados parámetros establecidos en ella, debe configurarse el tributo y por ende dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria; hace alusión también a la base imponible que se refiere a la cuantificación del presupuesto de hecho establecido en la ley y por último establece como uno de los elementos al aspecto subjetivo, esto es a los sujetos pasivos quienes dependerán de la conformación del hecho imponible, y para el estudio los denomina en primer lugar como contribuyentes quien es el que lo verifica, lo cual será materia de análisis en el siguiente capítulo, más es necesario hacer alusión a como la doctrina considera los elementos configuradores del hecho generador.

Ahora bien, la doctrina jurídica ha asignado distintas denominaciones al supuesto establecido en la norma para configurar el tributo, algunos lo denominan como hecho generador, otros como hecho imponible y al final existen otras que lo llaman hecho



gravado, sin embargo en la legislación ecuatoriana y varios países de América Latina han optado por denominarlo HECHO GENERADOR, debo hacer alusión que cada una de las legislaciones le otorgan una denominación distinta, más su definición es similar en cada uno de los Estados.

Así lo señala el tratadista (PATIÑO, 2004) cuando cita a Dino Jarach“(...)La terminología utilizada por Dino Jarach “presupuesto de hecho” o “hecho imponible”, ha sido asumida por la mayoría de legislaciones de Europa y América. Sobre ello el autor explica que: **“El estudio de la relación jurídica tributaria, sin embargo, se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material” (...)**”(p59). En el caso en estudio, es decir la legislación ecuatoriana ha adoptado como terminología al hecho generador.

Por lo tanto, es requisito sine qua non que el sujeto pasivo cumpla con el hecho generador establecido en la norma para dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Es necesario señalar a la discusión que ha existido en la doctrina clásica vs la moderna, sobre la relación jurídica tributaria, sobre ello la doctrina manifiesta que la obligación tributaria nace al momento de verificarse el hecho generador sin embargo la doctrina moderna señala que no nace en dicho momento, sino cuando existe un acto constitutivo el cual da nacimiento a la obligación tributaria, entonces cuando podría entenderse que ha nacido la obligación tributaria, es para ello necesario indicar lo que establece el foro de la relación jurídica tributaria en el cual se discute el replanteamiento de la misma discutido tanto por la doctrina clásica con la moderna así:

La doctrina moderna tiende a adoptar este segundo concepto de relación jurídica con la consecuencia fundamental de que, entonces, no existirá relación jurídica tributaria más que en cuanto exista una obligación tributaria y un correlativo derecho de crédito. Y en su virtud, excluyen de la relación jurídica la potestad administrativa de imposición. De su ejercicio puede nacer una relación jurídica, que contenga la obligación tributaria y el derecho de crédito

correspondiente. Por tanto, aquella potestad administrativa es previa a la existencia de la relación tributaria obligacional. Esta es la posición, con diversidad de matices, de Allorio, Micheli y Maffezzoni. En tanto que mantienen posturas contrarias Vasciu y Barettoni, aparte de los autores que pudiéramos llamar clásicos (Giannini, Pugliese y Vanoni).

Ciertamente, si se acepta un concepto restringido de la relación jurídica y se excluye de ella la potestad, parece que para seguir sosteniendo que la relación jurídica tributaria nace de la realización del hecho imponible, es preciso adoptar la construcción de Berliri, a base del concepto de derecho potestativo (Berliri excluye las potestades de la relación tributario). Por otro lado, Russo ha demostrado que la obligación tributaria no puede nacer de acto administrativo, con argumentos que nos parecen convincentes.

En primer lugar, los nuevos esquemas implican un replanteamiento de las relaciones existentes entre la obligación tributaria material o deuda tributaria y la ley. En el planteamiento tradicional, dos posturas se habían enfrentado. Para uno, la deuda tributaria y, por tanto, el derecho de crédito del Estado, nacía directamente de la realización del hecho imponible tipificado en la ley. Para otros, hacía falta que entre la ley y el nacimiento del derecho de crédito del Estado se realizaría una actividad, bien de la Administración, bien del administrado, que se plasmara en un acto constitutivo de la deuda tributaria. Pero, en general, los partidarios de la relación jurídica tributaria como una relación amplia y de contenido complejo, optaban por la primera solución. (Gonzalez, 2008, pág. 151)

Según la doctrina moderna señalada, existe un nuevo estudio y análisis sobre la relación jurídico tributaria, ergo la doctrina moderna el nacimiento de la obligación tributaria no nace específicamente de la configuración del hecho generador sino la misma llega a nacer cuando exista un acto constitutivo que así lo declare ya sea de parte de la Administración tributaria o del sujeto pasivo.

Sobre estas discusiones que se han llevado a cabo y que han sido transcritas en el presente apartado, debo señalar que la legislación ecuatoriana ha establecido que el

hecho generador es el supuesto establecido en la norma que una vez verificado se configura el tributo, es decir da lugar al nacimiento del vínculo jurídico establecido entre el ente acreedor y el sujeto pasivo ya sea en calidad de contribuyente o de responsable; sobre ello, por lo tanto debo manifestar que la referencia que hace la doctrina moderna con respecto al foro señalado, a que la obligación tributaria debe nacer no cuando se haya cumplido dicho hecho generador sino cuando exista un acto constitutivo de dicha obligación realizado ya sea por la Administración Tributaria o por el sujeto pasivo, es un criterio que podría ser válido y aplicable, sin embargo la normativa tributaria ecuatoriana no lo ha previsto en el tenor literal de sus normas, por tanto se requeriría indispensablemente de una reforma legislativa que establezca que el nacimiento de los tributos debe estar supeditado a un acto constitutivo para lleguen a nacer, es por ello y considero necesario destacar que la mayoría de doctrina citada en este trabajo de investigación, misma que ha sido adoptada por el Estado ecuatoriano, en donde establece que la obligación tributaria nace al momento de configurarse el hecho generador establecido en la norma, siempre y cuando el sujeto pasivo haya efectuado una acción que lo lleve a cumplir con dicho hecho generador y por ende a dar cumplimiento a la obligación tributaria que resulta de dicha relación, es decir haya cumplido con los elementos configuradores del hecho imponible y con todos los parámetros establecidos por la norma para dar lugar a su nacimiento.

Ahora bien, sobre el criterio de que debe existir un acto constitutivo como la doctrina moderna lo ha señalado, que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, debo señalar y resaltar que una vez que el sujeto pasivo cumpla con los requisitos o parámetros establecidos en la ley para configurar el presupuesto en ella señalados para que nazca la obligación tributaria, debe efectuar de ser el caso un acto, me referiré a un ejemplo en el caso del Impuesto a la Renta, cuyo hecho generador es percibir ingresos ya sea de fuente ecuatoriana o extranjera a título gratuito u oneroso, es por ello que al momento de que una persona percibe ingresos y estos superan la fracción básica establecida en la norma, en el momento en que la norma lo exige deberá dar cumplimiento a la presentación de la respectiva declaración de impuesto a la renta en cuyo caso da lugar a una base imponible y de ser el caso a una cuantía del tributo, en el supuesto del ejemplo señalado, considero que el acto constitutivo ya se realizó por el sujeto pasivo, pero que hubiese pasado si el acto constitutivo no se hubiere realizado por el contribuyente debiendo hacerlo?, según el criterio de la

doctrina moderna simplemente no daría lugar al nacimiento de la obligación tributaria, porque indispensablemente se requiere de la emisión de dicho acto para que aquella se origine, lo cual carece de asidero, pues el sujeto pasivo según la legislación ecuatoriana está obligado al momento en el cual cumple con el hecho generador del tributo, por tanto a mi criterio, es aquí cuando nace la obligación tributaria y si el contribuyente una fecha llegada el límite espacial para cumplir con la misma, si no lo hace, será la Administración Tributaria, el ente que pueda mediante sus facultades legalmente establecidas ejercer el debido control, debido a que el hecho generador ya fue cumplido, por tanto en el evento de existir una obligación la misma también debió nacer en las fechas de exigibilidad.

Es por ello que el vínculo existente entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, no es una relación jurídica de voluntad o acuerdo entre las partes, sino que de forma imperativa nace por mandato legal, al momento en que el sujeto pasivo realiza o activa el hecho generador establecido en dicha norma, es decir al momento en que cumple con el presupuesto establecido en la ley para configurar el tributo, da lugar a la obligación tributaria.

Tan imperativa es el cumplimiento de la obligación tributaria que lo único que hace la Administración Tributaria es hacer cumplir la ley, no puede mediar un acuerdo entre las partes ni voluntad de una ellas.

Es así como se ha establecido cual es el hecho imponible y su nacimiento, la doctrina jurídica lo ha analizado y es por ello que en la legislación ecuatoriana se encuentra definido, razón por la cual es necesario que para que dicha obligación pueda nacer cumpla con algunos elementos constitutivos que serán analizados en el siguiente capítulo, pero ellos según nuestra normativa tributaria, esto es el Código Tributario, define a la obligación tributaria, como el vínculo jurídico personal que existe entre el Estado y los sujetos pasivos, por el cual debe satisfacerse una prestación apreciables en dinero, especies o servicios, siempre y cuando se haya verificado el hecho generador establecido en la ley.

Por lo tanto para que se constituya una obligación tributaria y por ende la Administración Tributaria pueda ejercer su facultad o jurisdicción coercitiva debe existir



un hecho generador que se encuentre previamente establecido en una norma, es así que la legislación ecuatoriana lo recoge y lo establece de la siguiente manera: (CONSTITUYENTE, 2005) “**Art. 16.-** Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

El hecho constitutivo o hecho generador es ese presupuesto, esa conjetura que debe ser cumplida para que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, dicha premisa debe encontrarse establecido en la norma, caso contrario no existiría en ningún sentido la configuración que dé lugar a la obligación tributaria y mucho menos la Administración Tributaria podría activar su aparataje para cobrar una obligación inexistente y que no se encuentra establecida en una norma de forma previa y clara.



2. CAPITULO II

2.1. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2.1.1. Los obligados tributarios

En el capítulo anterior se analizó que es la relación jurídico tributaria y su nacimiento, es decir se estableció que la misma es un vínculo existente entre el ente acreedor de tributos y el sujeto pasivo una vez que este último haya cumplido el hecho generador establecido de forma legal, es entonces, que la legislación ecuatoriana ha adoptado de forma expresa y absoluta que el nacimiento de la obligación tributaria se genera al momento de la configuración del hecho generador, ahora bien es necesario entonces recalcar y profundizar a uno de los elementos de la obligación tributaria cuanto un elemento configurador del hecho generador, esto es los sujetos pasivos de la misma.

En la legislación ecuatoriana se ha establecido que los obligados tributarios son toda persona natural o jurídica, entendiéndose dentro de esta última a las sociedades que están constituidas bajo el control de la Superintendencia de compañías, así como las sociedades civiles o de hecho, además las sucesiones indivisas, comunidades de bienes, etc., dichos sujetos pasivos son los obligados a satisfacer las prestaciones tributarias de distinta índole y que se encuentran establecidas en la norma.



La doctrina jurídica también habla sobre los sujetos pasivos, dentro de los cuales también realiza una clasificación, considerando a los contribuyentes de la siguiente manera: (Quiroz, 1985) “La relación jurídica tributaria se da entre dos sujetos. El SUJETO ACTIVO de la tributación, denominado también acreedor; y el SUJETO PASIVO de la relación que es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya en la calidad de CONTRIBUYENTE, ya en la calidad de RESPONSABLE”. (p.93).

Según este autor clasifica al sujeto pasivo en varios llamados: Contribuyente, sustituto, responsable; añade una clasificación a los deudores por deuda propia y deudor por deuda ajena.

Cabe destacar que existe doctrina que ha sido aceptada y aplicada por la mayoría de legislaciones y que es la de establecer la clasificación básica de los sujetos pasivos esto es al contribuyente y responsable.

Las legislaciones han ido adoptando distintas formas de denominarle al sujeto pasivo, como ya se ha señalado en la mayoría de ellas se los hace llamar contribuyentes o responsables, empero hay estados que aplican a la figura del contribuyente o el responsable sin embargo a este último lo denominan también sustituto, así lo señala la legislación española, y el mismo criterio con su definición lo adopta el Código Tributario de Brasil, a su vez el Código Peruano lo denomina “deudor tributario”, el modelo de código de la OEA/BID define al sujeto pasivo como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable” y señala que tiene la calidad de contribuyentes “ las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador” y responsables quienes “sin tener el carácter de contribuyente deben por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”, estos criterios también se encuentran plasmados en la legislación Uruguaya. A su vez el Código Mexicano señala que el sujeto pasivo es aquella persona “obligada al pago de una prestación determinada” (Fonrouge, 1978)

Es por todo lo mencionado que Fonrouge (1978) adopta una definición de sujeto pasivo de la obligación tributaria y señala: *“sujeto pasivo de la obligación tributaria es la*



persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero”(p.366)

Sobre este mismo tema, debo resaltar, que este autor considera en primer lugar que los sujetos pasivos deben tener capacidad para poder ser sujetos de la obligación tributaria, y cita a Blumenstein quien señala lo siguiente: “(...) *son sujetos impositivos quienes tienen capacidad jurídica según las normas del derecho privado o del derecho público, pero admite que la legislación tributaria puede atribuir la condición de sujeto a quienes no la tienen*”. Concluye a partir de esta definición que depende de cada estado conforme su propia legislación la capacidad que esta otorgue a un ser sujeto de obligaciones tributarias, pues todo ello se refiere a la capacidad jurídica, lo cual dista de la capacidad de obrar, debido a que esta última se refiere a personas que no tienen aptitud de discernimiento para obrar por sí mismos, a pesar de que ya vimos que las obligaciones tributarias no dependen de la voluntad de las personas, sin embargo los negocios jurídicos formados por incapaces pueden ser declarados nulos y es por ello que su capacidad de obrar se encuentra limitada y deben encontrarse debidamente representados, pues dentro de este grupo se pueden encontrar los incapaces absolutos, a pesar de ello Fonrouge señala que dentro de los contribuyentes, es decir “son sujetos de imposición capaces o incapaces de manera que tributariamente, están obligados los incapaces aunque en el derecho común aun cuando en el derecho civil establezca restricciones a su facultad de obligarse”.

Sin embargo existen doctrinarios que solamente otorgan otra clasificación del sujeto pasivo así:

La identificación respecto a quienes son los **sujetos obligados a la prestación (PASIVOS)**, es uniforme en todas las legislaciones tributarias, particularmente en aquellas que adecuaron sus sistemas jurídicos en esta materia a la definición del Art. 22 del modelo de Código Tributario para América Latina, modelo en el que, con relación al sujeto pasivo se señala que **“es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”**; con idéntica concepción se establece en nuestra ley tributaria y en el régimen aduanero, cuando expresamente dicen las normas pertinentes que: **“el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica,**



que según la ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea como contribuyente o como responsable” y que “El sujeto pasivo de la Obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable. (PATIÑO, 2004, pág. 90)

Otro concepto de sujeto pasivo que me pareció interesante para el análisis del presente trabajo de investigación es el que lo define de la siguiente manera:

Sujeto **pasivo de la obligación tributaria** es la persona ya sea física o moral al que la ley le impone una obligación de satisfacer una prestación determinada en favor del Estado, esta obligación puede afectar a un tercero o bien establecerse directamente a un individuo.

Analizando al sujeto pasivo de la obligación tributaria, podemos observar que la carga no afecta siempre al sujeto a quien la ley impone el pago del tributo, sino que existen supuestos en un tercero quien ve afectado su patrimonio por el cumplimiento de la obligación fiscal. Cuando se presenta esta situación estamos frente a la figura de traslación del tributo.

Para comprender mejor el concepto es necesario distinguir al sujeto que dio origen al hecho generador del tributo del tercero que tiene responsabilidad del pago, por lo que al primero lo denominaremos deudor o *responsable directo* y al *segundo deudor o responsable indirecto*. (Definición Legal, 2016)

Es por ello que el sujeto pasivo es quien se encuentra obligado a cumplir con la obligación tributaria, sin embargo destaco las definiciones y clasificaciones señaladas que no solo el sujeto que cumple de forma directa con el hecho generador es quien está obligado al pago del tributo que se genera por dicha configuración, sino que existen terceros que sin configurarlo de forma directa, por mandato legal se encuentran obligados a cumplir con la obligación, la mayoría de estados los denominan responsables.

A su vez, nuestro Código Tributario los denomina en general como sujetos pasivos y los define en su artículo 24 de la siguiente manera:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.” (CONSTITUYENTE, 2005)

Por tanto se podría señalar que el sujeto pasivo, es uno de los elementos indispensables que integran la relación jurídico tributaria y que lleva consigo al pago de una obligación tributaria, debido a que es la persona que deberá cumplir con la misma, es por ello que en la presente tesis se establece una definición de cada una de las personas que pueden ser sujetos pasivos frente a la obligación tributaria, tal cual se establecerá en el presente capítulo.

2.1.2. Clasificación del sujeto pasivo

La doctrina jurídica ha optado por establecer una clasificación estándar del sujeto pasivo el mismo que se divide en contribuyente y responsable, como lo acabamos de mencionar dentro del presente capítulo, a pesar de que el responsable en otras legislaciones lo denominen como sustituto, sin embargo la definición del mismo es parecida en todas.

2.1.3. Contribuyente

El contribuyente es la persona que soporta la carga impositiva de forma directa, por verificar el hecho generador que configura la obligación tributaria.

Todos los tratadistas sostienen que, el contribuyente es el **“destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo”** o **“es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título**



propio” esto es, el receptor de la carga impositiva, porque la actividad por él realizada se enmarca dentro de la descripción legal; o expuesto de otro modo, a quien la ley le impone la prestación tributaria por ser el titular o poseedor de la capacidad económica sobre la cual incide el tributo al verificarse en él, el hecho generador; conforme lo describe el texto legal ecuatoriano en esta condición, una vez atribuida la obligación como deudor no perderá su calidad de contribuyente, aun cuando realice la traslación de la carga a un tercero. (PATIÑO, 2004, pág. 91)

Por otro lado hay quienes establecen como (Fonrouge, 1978) *“el deudor del impuesto es, en primer término, el contribuyente, esto es, quien se halla sometido a la potestad tributaria, pero que puede ser reemplazado por un tercero (sustituto del impuesto) que asume, por disposición legal, la condición de deudor originario”*(p.388).

La legislación ecuatoriana recoge dos clases de sujetos pasivos, unos considerados contribuyentes y otros considerados responsables con su debida clasificación, es así que define al contribuyente dentro del Código Tributario:

“Art. 25.- Contribuyente.- *Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”* (CONSTITUYENTE, 2005)

Por tanto, se puede concluir que el contribuyente es el obligado directo que deben cumplir con el pago de la prestación tributaria por mandato de ley, por haber verificado el hecho generador.

A pesar de que nuestra legislación incorpora varios tipos de responsables, tales como la responsabilidad por representación, como adquirente y sucesores, en calidad de agentes de percepción y retención y a los sustitutos, sin embargo dentro de este capítulo nos remitiremos a los responsables ya sea de forma solidaria y subsidiaria.

2.1.4. Los Responsables

Los responsables como lo ha puesto de manifiesto tanto la doctrina como la mayoría de legislaciones de cada país, son aquellas personas que no son deudores directos,

pero soportan la carga impositiva en unos casos junto con sujeto pasivo principal y en otros casos en lugar del este.

Los sujetos pasivos responsables se distinguen de los contribuyentes porque aunque no tengan vinculación con el hecho imponible, están obligados por mandato de ley, a cumplir las cargas atribuidas a él. (PATIÑO, 2004, pág. 91)

El Código tributario señala que responsable es:

“Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos” (CONSTITUYENTE, 2005)

En el Código tributario ecuatoriano únicamente contempla la responsabilidad solidaria entre el contribuyente y responsable frente al sujeto activo, no existe norma que establezca la subsidiariedad como se señala en la doctrina, sin embargo más adelante analizaremos este tipo de responsabilidad, ahora podremos verificar que existe la responsabilidad por representación, misma que viene dada conforme nuestra norma por representar a una persona jurídica, a través de una persona física que se constituye en representante legal, además existe la responsabilidad en calidad de agentes de percepción y retención, esta responsabilidad también tiene el carácter de solidaria con el contribuyente frente al sujeto activo en caso de no haber percibido total o parcialmente el impuesto y es directa en la medida que el responsable haya realizado la retención o percepción, sin embargo el efecto que tiene este tipo de responsabilidad se ha discutido en la doctrina, que al ponerse el agente en lugar el sujeto pasivo principal es una de sustitución y no de solidaridad como se analizará más adelante.

Existen varios tipos de responsabilidad en el sistema tributario ecuatoriano, mismas que señalan que todo responsable es solidario frente al contribuyente, sin embargo



debo referirme a la responsabilidad por representación, misma que conforme norma expresa tiene el carácter de solidaria.

“el gravamen recae sobre las empresas o explotaciones perteneciente a personas de existencia jurídica o visible siendo responsables del pago los titulares, socios, directores o representantes, según el caso” (art. 1), repitiendo el decreto reglamentario que el impuesto “incide sobre cada empresa o explotación” (art. 5). Como se ve, el legislador argentino otorgaba categoría tributaria especial a la empresa, separándose en este aspecto de los conceptos del derecho privado, que en esta materia únicamente toma en cuenta la persona del empresario, disparidad de criterio que exige algunas aclaraciones. Para Durand “la empresa está constituida por un conjunto de elementos humanos y de medios materiales, ordenados para un fin” que es la “consecución de un provecho en una actividad económica determinada”, pero si encuentra en ella desde un punto de vista jurídico, todos los rasgos distintivos de las universidades, estima que en el estado actual del derecho, “no constituye un patrimonio”. Por su parte, Ripert recuerda que no existe un concepto jurídico de empresa, pues si es admitida como una unidad económica de producción, falta saber en qué consiste tal “unidad económica”; por lo cual estima que el concepto de empresa debe buscarse en otras disciplinas autónomas que, como el derecho fiscal y el derecho laboral, pueden prescindir de los conceptos tradicionales, debiendo considerársela como una institución y no un contrato de carácter político-social, ya que debe “perseguir el interés común de quienes participan de ella y el bien común del pueblo”. En presencia de tales dificultades, las Jornadas de Derecho Civil (Luxemburgo) llegaron a la conclusión luego de extenso debate, que sería prematuro reconocerle otro valor que el económico, y la comisión reformadora del Código de Comercio francés rechazó la noción de empresa como fundamento del acto de comercio. (Fonrouge, 1978, págs. 371-372)

Por lo tanto, la empresa es una organización ficticia a través de la cual se integran dos o más persona físicas para un objetivo en común, el cual en la mayoría de los casos, concluye en el afán de lucro, dentro de dicha organización, denominada empresa, sociedad, compañía, etc., se debe nombrar un persona para que represente en sus



derechos y obligaciones, denominada representante legal, quien responde en el presente caso ante el Estado o ente recaudador por las obligaciones de índole tributaria de forma solidaria con la empresa, es decir de forma conjunta con el ente ficticio.

Es así que señala que según la misma ley española establece dos clases de asociaciones de personas, las primeras las que tienen el carácter de permanentes o estables y las segundas solo las que tienen se cumplen en determinado periodo de tiempo, empero ambas tienen personalidad propia, independiente de las personas que la conforman y por tanto son sujetos de obligaciones.

Es decir, depende de cada legislación la que establezca los parámetros para ser considerada una sociedad o empresa, pues existen algunas que deben estar reguladas por un ente de control y otras que no tienen dicha solemnidad, empero para efectos tributarios constituyen una persona jurídica distinta de las de sus socios. En el Ecuador existen las compañías limitadas o sociedades anónimas, mismas que se encuentran reguladas por la Superintendencia de Compañías cuya constitución debe encontrarse celebrada bajo escritura pública e inscrita en el Registro Mercantil, compañías que podríamos decir que tienen el carácter de permanentes o estables; a su vez tenemos en nuestra legislación amparada por el Código Civil, a las sociedades de hecho dentro de las cuales podemos encontrar a los consorcios que se crean para determinado objeto, mismo que al ser cumplido dejan de existir, esta clase de sociedades también son creadas con escritura pública pero no requieren de la solemnidad sustancial de considerar para su existencia la inscripción en el registro mercantil, empero para efectos tributarios son consideradas sociedades legalmente constituidas. Los dos tipos de personas jurídicas se encuentran debidamente representadas por una persona natural.

Al responsable por representación lo define también el Código Tributario en su artículo:

Art. 27 que señala.- *“Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsable por representación (...)*

2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; (...) La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión". (CONSTITUYENTE, 2005)

El numeral 2 del mencionado artículo establece que son responsables por representación los presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y todo aquel ente que tenga personalidad jurídica, por tanto podríamos como he mencionado incluir dentro de esta clasificación a las sociedades de hecho y a las compañías reguladas por la Superintendencia de Compañías.

El mismo cuerpo normativo establece en su artículo 26 que: "Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este" (CONSTITUYENTE, 2005)

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos

Por tanto en el caos del ente ficticio con personalidad jurídica a quien se ha reconocido la capacidad para contraer derechos y obligaciones pero no por sí mismo, sino a través de un persona natural que lo represente, es a este último a quien el Código Tributario les ha otorgado la calidad de responsables por representación y que según la norma mencionada tienen el carácter de responsabilidad solidaria.

La Administración Tributaria ha traído dicha definición y la responsabilidad por representación para el cobro de sus acreencias de la definición que da el Código civil de corporación y que señala en su artículo 570 que las corporaciones deben ser representadas por personas a quienes las leyes y ordenanzas lo establezcan o en base a un acuerdo de los socios que hayan conferido el carácter de representante legal. (CONSTITUYENTE, 2005)

En el caso de la compañías constituidas bajo el control de la Superintendencia de Compañía, esto es la compañía limitada y la sociedad anónima, deberán elegir a sus representantes legales, establecer la forma de su designación, periodo en el cual deberán cumplir sus funciones, deberes y obligaciones de los mismos, dentro de las cláusulas del contrato social o estatutos de constitución, pues así lo señala la Ley de compañías:

“Art. 137.- La escritura de constitución será otorgada por todos los socios, por sí o por medio de apoderado. Los comparecientes deberán declarar bajo juramento lo siguiente:

8. La forma en que se organizará la administración y fiscalización de la compañía, si se hubiese acordado el establecimiento de un órgano de fiscalización, y la indicación de los funcionarios que tengan la representación legal, así como la designación de los primeros administradores, con capacidad de representación legal(...)” (CONSTITUYENTE, 1999)

“Art. 150.- La escritura de fundación contendrá la declaración juramentada de los comparecientes sobre lo siguiente:

10. La forma de designación de los administradores y la clara enunciación de los funcionarios que tengan la representación legal de la compañía(...)” (CONSTITUYENTE, 1999)

Por su parte la sociedad de hecho o sociedad civil, está regulada en el Código Civil y lo define en su artículo **Art. 1957.-** “Sociedad o compañía es un contrato en que dos o más personas estipulan poner algo en común, con el fin de dividir entre sí los beneficios que de ello provengan.

La sociedad forma una persona jurídica, distinta de los socios individualmente considerados”. (CONSTITUYENTE, 2005)

En el Derecho tributario el deudor tributario tiene mayores matices o clasificación que en la Teoría General de Obligaciones así lo expresa: “Existen sujetos pasivos que se

colocan junto al deudor principal sin que dicha relación se pueda comparar a un garante en las obligaciones comerciales, aunque se parezcan, para efectos tributarios el vínculo que los une es un mandato legal que de forma expresa establece que dichos sujetos pasivos denominados RESPONSABLES deberán satisfacer la obligación tributaria” (Calvo, 2004)

Con la normativa antes mencionada se puede colegir que cualquier ente con personalidad jurídica creados a través de un acto formal y conforme la normativa que los regula, necesitan de una persona natural que los represente, es por ello que dicha representación es tomada para la Administración Tributaria para fines recaudatorios y debido a que el ente al ser ficticio no puede responsabilizarse por sí mismo.

Es necesario remitirnos a que la doctrina italiana es mucho más clara en señalar cuando se denomina responsable así lo señala (Fonrouge, 1978)“(...)Quien asume la responsabilidad paralela (responsable)” (p. 388).

Conceptualización que me ha parecido importante citar en la presente tesis, porque solo ahí podríamos distinguirla de los sustitutos y del contribuyente, es así que a pesar de que no se cumpla con el hecho generador del tributo de manera directa, el responsable está obligado por mandato de ley a satisfacer la obligación tributaria y no lo hace por que toma el lugar del contribuyente o sujeto pasivo principal, sino lo hace de manera simultánea con el primero, es por ello que el ente acreedor del tributo puede ejercer la facultad coactiva ya sea al sujeto pasivo principal o al responsable que en este caso será solidaria frente al primero.

La Responsabilidad es una definición trascendental para la Administración Tributaria y su facultad recaudadora, debido a que es en base a ella y a dicho sujeto pasivo que se ha podido cobrar las acreencias a las personas jurídicas.

2.1.4. El Sustituto

Existe otra figura jurídica con la cual el sujeto pasivo se ve obligado al cumplimiento del tributo, es la denominada figura del sustituto. Parte de la doctrina señala que el sustituto es el agente de percepción o retención, así lo adoptó la legislación ecuatoriana sin que expresamente exista una definición dentro de la normativa tributaria, sin embargo con la promulgación de la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude fiscal



a la cual haré referencia de manera posterior, se incorporó una definición de sustituto dentro de la clasificación de otros responsables, siendo el mismo la persona que se pone en lugar del contribuyente para cumplir la obligación tributaria.

Blumenstein considera que el deudor del impuesto es, en primer término, el contribuyente, esto es, quien se halla sometido a la potestad tributaria, pero que puede ser reemplazado por un tercero (sustituto del impuesto) que asume, por disposición legal, la condición de deudor originario. (...) En la doctrina italiana se ha polarizado en las dos situaciones previstas por los arts. 14 y 15 del Texto único de impuestos directos, desarrollando la teoría del sustituto de impuesto y del responsable. El art 14 dispone: “Quien en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto, aunque sea a cuenta, en lugar de otros, por hechos o situaciones atribuibles a éstos, tiene derecho de reembolso” (...) El derecho tributario español ha seguido la misma orientación. El art. 32 de la Ley General Tributaria establece: “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley, y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro” (...) el sustituto ocupa el lugar del deudor; el responsable actúa paralelamente al deudor, ya en forma solidaria o en subsidio. (Fonrouge, 1978, págs. 388-389)

Entonces, la diferencias entre responsable y sustituto, pues según el autor, el sustituto siempre va reemplazar al deudor siendo este último quien verifica el hecho imponible establecido en la ley, en cambio que el responsable puede satisfacer la obligación aun cuando no se haya realizado ninguna acción en contra del sujeto pasivo principal o contribuyente, sin embargo el sustituto también tiene la calidad de responsable, pues es así como lo ha considerado la normativa tributaria antes señalada.

A pesar de que los agentes de percepción y retención adopten según la doctrina jurídica la figura de responsables por sustitución pues dichos sujetos sustituyen en dicha relación al contribuyente siendo responsables de forma directa frente al sujeto activo, a pesar de ello, en el Código Tributario se establece que los mismos tienen una



responsabilidad directa frente al sujeto activo por los tributos percibidos y una responsabilidad solidaria con el contribuyente pero frente al mismo ente acreedor por los tributos no percibidos total o parcialmente.

Sobre ello se podría destacar que a pesar de que la norma no defina a los agentes de percepción y retención por sustitución, considero que ellos se colocan en lugar del sujeto pasivo principal teniendo su responsabilidad efectos de sustitución.

La definición del sustituto fue incorporada en marco normativo tributario en el Ecuador con la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del fraude fiscal publicada en el Registro Oficial suplemente 405 en fecha 29 de diciembre de 2014, misma que reformó el Código Tributario en su artículo 29 como numeral 3 y lo incorporó como sujeto pasivo responsable y señala lo siguiente: *“3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias”.* (CONSTITUYENTE, 2014)

La doctrina italiana, desarrolló la teoría del sustituto del impuesto y del responsable en el cual realiza una diferenciación entre estos dos, señala así que los sustitutos son aquellos deudores que están obligados al pago del impuesto, en lugar de otros, por hechos realizados por estos últimos, los sustitutos tiene derecho de repetición en contra de las personas que realizaron dicho hecho, por otro lado los responsables son quienes pagan los tributos, junto a otros, por hecho atribuibles a estos últimos y también tiene derecho de reembolso. (Fonrouge, 1978)

El mismo tratadista señala que conforme la legislación española, es sustituto del contribuyente, el sujeto pasivo que por mandato de ley, se pone en lugar del primero, para cumplir cualquier tipo de obligación, señala que el responsable actúa paralelamente con el deudor principal ya sea de forma solidaria o subsidiaria. Se señala que el sustituido no es el deudor del tributo, empero es el que cumplió con el hecho imponible generador de la obligación del sustituto, así lo establece (Amatucci, 2001)

Es por ello, que la persona que sustituye asume todas las obligaciones del contribuyente ya sean estas formales o pecuniarias, debido a que por su concepto reemplaza de forma total al contribuyente y por tanto se convierte en el único obligado al pago de la deuda o cumplimiento del deber formal ante la Administración Tributaria, por tanto pasó a tener vínculo jurídico directo frente al Estado.

En la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece como sustituto del contribuyente, a la sociedad domiciliada o establecimiento permanente por enajenación de acciones, participaciones y otros derechos así:

Art. 39(...)Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales. Dicha sociedad no será sustituto del contribuyente cuando la transacción se hubiese realizado en bolsas de valores del Ecuador. (CONSTITUYENTE, 2004)

En base a la norma antes mencionada, podemos colegir que la sustitución es totalmente drástica cuando se ampara en una norma, ergo como su nombre lo señala sustituye al contribuyente en todas sus obligaciones dejando liberado al primero del cumplimiento de ellas.

Es importante hacer mención al efecto de la obligación que se da a través de la figura de la sustitución así lo establece el siguiente tratadista:

Además, la norma de la que deriva la obligación del sujeto obligado a la retención no produce el desvío de los efectos que dimanen de la norma primaria, de manera que el efecto jurídico viene imputado, por lo común, al perceptor de la renta. Sin embargo, a la relación que incide sobre tal sujeto se la sitúa junto a otra que incide sobre quién debe ingresar en el Estado la retención a cuenta. En estos términos ocurre la coexistencia de dos relaciones: una que se produce entre el Estado y el perceptor de la renta; otra entre el estado una retención a cuenta está, en efecto, más próximo al responsable

tributario que al sustituto. Con todo, incluso respecto a la figura del responsable, es evidente la existencia de algunas características diferenciales. En concreto, el objeto de la obligación del responsable (prestación) es igual a la del sujeto directamente obligado. Así, por razón del vínculo de solidaridad, el cumplimiento por parte de uno de los dos sujetos extingue la relación jurídica impositiva. (Amatucci, 2001 p.228,230)

A pesar de que las figura del sustituto según la doctrina se equipare al agente de percepción y al agente de retención, sin embargo nuestra legislación ecuatoriana se ha establecido en cuerda separada la responsabilidad como agentes de percepción y retención con los responsables por ser sustitutos otorgando a cada uno de ellos su propia definición, a pesar de lo dicho, se considera en la misma normativa al sustituto cuando una persona debe retener un impuesto, por ejemplo también se podría dar en el caso del trabajador bajo relación de dependencia, relación en la cual el empleador debe retener el impuesto de su rol de pago y transferirlo directamente al fisco, adoptando de esta manera la calidad de sustituto.

El obligado directo frente a la Administración Tributaria es el sustituto y no el contribuyente, es por ello que en caso de incumplimiento se puede ejercitar la coerción en contra del primero.

El Tratadista Rafael Calvo Ortega sobre los efectos específicos de la sustitución en obligación determinada señala lo siguiente:

En relación con el sustituto-retenedor, el cumplimiento por éste de las prestaciones de dar y hacer (obligaciones y deberes) en que la sustitución consiste y la exoneración lógica de los mismos para el contribuyente; éste queda obligado a integrar la retención (como ya indicamos anteriormente) en el impuesto que corresponda y en relación con el cual es contribuyente. Es decir, debe sumar las rentas(en relación con las cuales se ha producido la retención) a la totalidad de aquéllas y debe deducir de su cuota tributaria las cantidades retenidas. Ya vimos con anterioridad los efectos de la no retención o de la retención indebida en relación con el contribuyente. Depende de que pueda probar o no la contraprestación íntegra devengada. En relación con el sustituto-

*retenedor supone una infracción grave con las consecuencias sancionatorias propias de este hecho lícito(...)*³ (Calvo, 2004, pág. 159)

Existen legislaciones en donde diferencian a los responsables de los sustitutos y establecen a los responsables conforme lo define (Calvo, 2004) son: *“quien en virtud de disposiciones legales resulta obligado al pago del impuesto junto con otros, por hecho o situaciones referidas a éstos en forma exclusiva”* (p. 159). A su vez definen al sustituto como lo hace (Parlato, 2002) : *“quien en virtud de disposiciones legales está obligado al pago del impuesto en lugar de otros, por hechos o situaciones referidas a éstos y también a título de cuenta”*⁴(p. 184).

Como definición de sustituto se puede acoger la clásica definición de Giannini, quien señalaba: Al extender las obligaciones impositivas a personas diversas del sujeto, la ley tributaria puede dar todavía un paso más, sustituye completamente al sujeto pasivo en las relaciones con la administración financiera por una persona diversa, la cual ocupa el puesto de aquel y queda, por consiguiente, obligada, no junto al sujeto pasivo, sino en lugar del mismo al cumplimiento de todas las obligaciones, tanto materiales como formales, que derivan de la relación jurídica impositiva. A esta persona se le da en la moderna doctrina del Derecho tributario el nombre de sustituto del impuesto. (Aparicio & Munguia, 2012)

Aunque en el Ecuador, la figura del sustituto forma parte del responsable, existe legislaciones que los diferencian y en sus definiciones resaltan el sustituto y responsable están obligados al pago de una obligación tributaria por disposición de mandato legal, sin embargo el responsable se encuentra ligado a dicha obligación junto con otros obligados esto es el sujeto pasivo principal, empero el sustituto debe cumplir con el pago en lugar de otros, sin que medie en dicha obligación el cumplimiento por parte del sustituido, sin perjuicio de su derecho de repetición en contra de este último.

³ CALVO ORTEGA, CURSO DE DERECHO FINANCIERO, I. DERECHO TRIBUTARIO, OCTAVA EDICIÓN, PAG. 159



En la legislación ecuatoriana también se incorporó dicha figura de forma expresa en el caso de los discapacitados, se estableció que cuando una persona este impedida de sus facultades ya sean físicas o psíquicas, deberá nombrar un sustituto, es decir una persona que pueda hacer sus veces ante la Administración Tributaria y poder ejercer sus derechos, poniéndose en lugar del sustituido para presentar trámites, pedir exoneraciones o devoluciones, por tanto en dicho ejercicio el único responsable es el sustituto y no el sustituido.

Por tanto, existe una estrecha línea de diferencia entre el significado de sustituto y responsable, lo cual puede llevar a generar confusiones, sin embargo el criterio de Guiliani Fonrouge realiza la distinción, es así que el sustituto se coloca en el lugar del contribuyente y el responsable tiene la obligación junto con el contribuyente, lo cual hace la diferencia entre estos dos obligados tributarios de manera didáctica, por tanto de esa manera estoy de acuerdo que podría aplicarse conforme la legislación de cada país, pues en la normativa ecuatoriana se establece de forma clara cuales solos los sujetos pasivos responsables y dentro de ellos incorpora a los sustitutos, pues los primeros lo define el Código Tributario y el término de la sustitución lo definió la Ley de Incentivos para la producción y prevención del fraude fiscal que reforma al mismo Código, mismos que serán denominados como tales cuando por mandato de ley se les asigne esa calidad.

Como hemos analizado con la doctrina jurídica, la definición del sustituto es parecida en la mayoría de las legislaciones y de los criterios versados por tratadistas entendidos en la materia, las cuales nos avizoran a concluir que dicho sujeto pasivo se encontrará definido en la normativa propia de cada país, sin embargo no se puede dejar de considerar los parámetros generales que lo regulan, es decir, es un sujeto que reemplaza en su totalidad al contribuyente, poniéndose en su lugar para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a pesar de que el sustituto no haya cumplido con el hecho generador del tributo, es por ello que la Administración Tributaria al momento de determinar a una persona con calidad de sustituto mediante mandato legal, podrá perseguir en contra de este el cobro de sus acreencias, luego de lo cual y en última instancia podrá hacerlo en contra del contribuyente sustituido. Figura creada para lograr una eficiente recaudación por parte de la Autoridad tributaria, pues tendrá la opción forzosa de perseguir sus obligaciones en contra del sustituto.

2.1.4.1 Análisis sobre la conveniencia de la sustitución

La sustitución como ya lo mencioné en el apartado precedente, cuya definición fue incorporada en la Ley Orgánica de Incentivos para la producción y prevención del fraude fiscal reformando al Código Tributario en la norma de otros responsables, misma que señala que es sustituto la persona que en virtud de una ley se pone en lugar de una persona que cumplió con el hecho generador del tributo para satisfacer dicha obligación, lo cual deja al arbitrio de que cualquier persona pueda ser nombrado sustituto a través de una norma que así lo designe, si bien para la Administración Tributaria podría ser beneficioso debido a que la jurisdicción coactiva podría ser perseguida en contra de este y no del sustituido, facilitando de esta manera las labores de la recaudación fiscal, sin embargo dicha figura podría ser usada para todos los casos en el cual ante el incumplimiento del sujeto pasivo principal, se designe un sustituto que deba cumplir dicha obligación, es por ello que debería regularse la aplicación de la figura del sustituto, poniendo límites a la misma, pues al abarcar dicha relación jurídica tributaria el cumplimiento total de una deuda no podría extralimitarse de ninguna manera en su aplicación por parte de la Administración tributaria y vulnerar tanto el debido proceso y las garantías constitucionales.

La Ley de incentivos a la producción y prevención del fraude fiscal señala únicamente una restricción y es que se designará sustituto única y exclusivamente mediante una ley tributaria así lo establezca, por tanto siempre una Ley Orgánica será la que debe señalar de forma expresa dicha calidad para que la Administración Tributaria pueda ejercer las facultades consagradas por la ley en contra de este y aun existiendo una norma que así lo configure, el proceso para establecerlo como sustituto debería ser respetando los derechos establecidos en la Constitución de la República y en base a los principios constitucionales para el régimen tributario consagrados en su artículo 300 de dicha carta magna, además con el debido proceso que toda administración tributaria debe velar en el desarrollo de un proceso administrativo.

A más de ello podría existir una confusión entre estas dos figuras, debido a que a pesar de que nuestro Código Tributario ha incorporado la figura del sustituto dentro de los responsables, este no puede ser confundido o aplicado para todo tipo de responsables, pues conforme lo establece el artículo 26 ibídem otorga el efecto de la solidaridad entre el contribuyente y el responsable, lo cual es distinto como lo hemos

analizado a la sustitución, es por ello que ambas figuras para no contradecirse deben encontrarse claramente definidas por mandato legal, pues tienen efectos totalmente distintos, a más que según nuestra normativa se puede señalar que la responsabilidad solidaria se convierte en la generalidad y la responsabilidad en calidad de sustituto en la excepción.

Por tanto y con todas estas definiciones podemos resumir que las diferencias y similitudes entre sustituto y los demás sujetos pasivos en calidad de responsable en las siguientes:

El sustituto es un sujeto pasivo de la obligación tributaria, conforme la legislación tributaria se encuentra dentro de otros responsables; los otros sujetos responsables se los considera sujetos pasivos conforme el Código tributario ecuatoriano sin embargo debo señalar que se lo considera de esa manera porque deberá dar cumplimiento a la obligación tributaria, empero dicho responsable no configura el hecho generador establecido en la norma.

El sustituto reemplaza, sustituye al contribuyente, al contrario de los otros responsables que tienen una obligación solidaria se encuentran supeditados junto con el contribuyente para satisfacer la obligación tributaria.

Además, el sustituto al situarse o reemplazar al contribuyente, lo hace solo respecto de este último, en cambio en el caso del responsable solidario en el evento de ser dos o más deudores, este se hace responsable respecto de la cuota o deuda de todos.

Por último, el sustituto responde frente a la obligación tributaria y también de los deberes formales del contribuyente, sin embargo la doctrina ha señalado que el responsable únicamente responde por la obligación pecuniaria más no de la formal.

Es necesario concluir, estableciendo conforme se señaló en líneas precedentes, a pesar de que nuestro Código Tributario haya incorporado la figura del sustituto dentro de los responsables, este no puede ser confundido o aplicado para todo tipo de responsables, pues conforme lo establece el artículo 26 *ibídem* otorga el efecto de la solidaridad entre el contribuyente y el responsable, lo cual es distinto como lo hemos analizado a la sustitución, es por ello que ambas figuras para no contradecirse deben



encontrarse claramente definidas por mandato legal, pues tienen efectos totalmente distintos.

2.1.5. La Solidaridad entre los sujetos pasivos de una obligación tributaria

Una vez analizado la definición de responsabilidad, además de haber visto el efecto jurídico de la sustitución y su diferencia con la responsabilidad, a pesar de que en nuestro Código Tributario se establece dentro de los responsables, es necesario establecer para el presente estudio que es la solidaridad tributaria y qué efectos tiene la misma para el cobro de una acreencia por parte del Estado.

Es necesario antes de definir a la solidaridad, señalar de donde proviene dicha palabra, es así que dicha palabra proviene de latín, “solidas” que significa sólido, compacto, la jurisprudencia señala que son obligaciones contraídas “in solidum” esto es mancomunadamente.

El Diccionario de la Real Academia de la lengua española, establece una definición de solidario y señala: Que permite a cada uno de los acreedores reclamar por sí la totalidad del crédito, o que obliga a cada uno de los deudores a satisfacer la deuda entera, sin perjuicio del posterior abono o resarcimiento que el cobro o el plazo determinen entre el que lo realiza y sus cointeresados. (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2017)

La doctrina jurídica ha establecido también varias definiciones de la solidaridad, para lo cual debo señalar algunas de ellas:

(PIZÁ, 2010) señala y hace referencia a en base a varios autores, a que se refiere la solidaridad de los cual señalo lo siguiente:

De esta manera, el tratado de derecho civil escrito por Santos Briz, Gonzáles Poveda entre otros nos dan a conocer su concepto de solidaridad, afirmando que: “Las obligaciones solidarias son aquéllas en que concurren varios acreedores o varios deudores o varios acreedores y varios deudores, de manera que cada acreedor pueda pedir y cada deudor deba prestar íntegramente las cosas objeto de la obligación. La obligación solidaria es una

relación obligatoria unitaria comprensiva del acreedor y de todos los deudores solidarios, que encierra en sí una pluralidad de créditos (del acreedor contra cada uno de los deudores solidarios)”

Los elementos que constituyen el concepto antes señalado son:

- 1) La solidaridad es un tipo de obligación, que se caracteriza por la multiplicidad de sujetos que toman parte de ella.
- 2) Los sujetos de la solidaridad pueden ser tanto deudores como acreedores.
- 3) Esta obligación se contrae por mandato de la ley o bien por haberlo acordado contraerla en esta modalidad.
- 4) Es imperativa la existencia de un solo objeto y la multiplicidad de sujetos obligados a cumplir o facultados para exigir el cumplimiento de esta obligación.
- 5) La solidaridad constituye una relación de carácter obligatoria e imperativa, por lo que esta puede ser exigida una vez que se cumpla un término o condición.

La solidaridad se encuentra estrictamente atada a la definición del sujeto pasivo en su calidad de responsable, es por ello que la doctrina también la ha definido de la siguiente manera:

Constituyéndose por disposición de la ley, tanto los contribuyentes como los terceros, en sujetos pasivos de la obligación, están solidariamente obligados para con el respectivo ente acreedor, en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones formales de sus representados y a la prestación del conjunto de la deuda tributaria. (PATIÑO, 2004, pág. 95)

La figura de la solidaridad se creó con el fin de poder cobrar las acreencias tributarias por ende con un afán recaudatorio, misma que en la práctica ha servido de garantía al acreedor en el patrimonio de los deudores solidarios.

El Código Civil español también contempla la figura de la solidaridad

“Art. 1137.- La concurrencia de dos o más acreedores o de dos o más deudores en una sola obligación no implica que cada uno de aquéllos tenga derecho a

pedir, ni cada uno de éstos deba prestar íntegramente, las cosas objeto de la misma. Sólo habrá lugar a esto cuando la obligación expresamente lo determine, constituyéndose con el carácter de solidaria.” (CONSTITUYENTE, 2005)

La solidaridad en la legislación ecuatoriana se encuentra regulada en el Código Civil en su artículo 1527 mismo que lo define:

Art. 1527.- En general, cuando se ha contraído por muchas personas o para con muchas la obligación de una cosa divisible, cada uno de los deudores, en el primer caso, está obligado solamente a su parte o cuota en la deuda; y cada uno de los acreedores, en el segundo, sólo tiene derecho para demandar su parte o cuota en el crédito.

Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda; y entonces la obligación es solidaria o in sólidum.

La solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley. (CONSTITUYENTE, 2005)

Si bien en el Código Tributario no existe una definición de solidaridad, siendo el Código Civil norma de aplicación supletoria, sin embargo en este cuerpo normativa que toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, establece por tanto en la misma, que el responsable siempre tendrá una obligación solidaria, así lo señala en el artículo 26:

Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos (CONSTITUYENTE, 2005)

Art. 30.- Alcance de la responsabilidad.- La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

Sin perjuicio de la sanción administrativa o penal a que hubiere lugar, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron. (CONSTITUYENTE, 2005)

Por tanto, lo ha establecido la doctrina de forma unánime, criterios que han sido adoptadas por la mayoría de legislaciones, dentro de la cual está la nuestra, se establece que la solidaridad viene dada cuando existen dos o más sujetos ya sea deudores o acreedores que se obligan simultáneamente ya sea a pagar una deuda o a cobrarla, sin embargo en el ámbito tributario solamente existe solidaridad pasiva como más adelante analizaremos, debido a que el sujeto activo va a ser siempre el mismo, en este caso el Estado.

La figura de la obligación tributaria que tiene el carácter de solidaria, a pesar de que es una forma de obligar a todos los deudores de manera simultánea, quedará a criterio y arbitrio de la Administración Tributaria el perseguir el cobro de dicha obligación a cualquiera de ellos, sin que de forma primordial pueda seguirse en contra del obligado principal, como ya lo habíamos estudiado en el capítulo anterior el hecho generador previsto en la norma la cumple el sujeto pasivo ya sea en su calidad de contribuyente o como responsable, sin embargo en la mayoría de los casos el hecho generador per sé lo cumple el contribuyente, contrario del responsable que se constituye en un tercero que sin haber cumplido el mismo, por mandato legal debe satisfacer la obligación tributaria, es por ello que la figura de la responsabilidad solidaria se configura para que una persona pueda de forma mandatoria cumplir con el pago de una obligación tributaria y de esta manera facilitar el cobro de las acreencias al Estado.

La solidaridad tributaria podría dar lugar a que una vez pagada la obligación tributaria por uno de los deudores a que el sujeto pasivo aun ejerciendo el derecho de repetición mediante la vía civil no llegue a realizar el cobro de dicha obligación debidamente pagada, empero la norma que establece esta clase de responsabilidad se la creó con un trasfondo de interés público sobre el particular y con el objeto de que siempre y en todos los casos la obligación sea satisfecha y en este caso existen dos sujetos pasivos que están obligados imperativamente al pago de la misma, por tanto el ente acreedor del tributo podría ejercerla en contra de cualquiera de ellos.

2.1.5.1. Responsabilidad solidaria y subsidiaria

Se debe analizar cuál es las similitudes y diferencias encontradas entre la responsabilidad subsidiaria y la solidaria, para ello es menester establecer las definiciones de responsabilidad subsidiaria.

Sobre la responsabilidad subsidiaria no existe definición expresa ni en el Código Civil ni en el Código de la materia que nos atañe, únicamente en el primero se señala que entre cónyuges existirá responsabilidad subsidiaria respecto de su patrimonio, cuando uno de ellos no haya cumplido sus obligaciones, también se establece posee responsabilidad subsidiaria cuando exista dos o más tutores o curadores que administren los bienes de sus pupilos por la torcida administración de los tutores o curadores adjuntos.

La responsabilidad puede ser solidaria o subsidiaria, sin dejar de considerar que en nuestro Código tenemos también dentro de los responsables a los sustitutos, sin embargo, hemos analizado la definición y efectos de la solidaridad, es por ello que ahora concierne establecer una definición de subsidiariedad, para ellos nos remitiremos a definiciones generales y algunas dadas por la doctrina.

(Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2017) señala que responsabilidad subsidiaria es: “responsabilidad que entra en juego en defecto de la directa y principal de otra persona”

Además se señala que la subsidiariedad en materia de derecho: “es un principio jurídico que puede plantearse en situaciones jurídicas en las que se dan dos alternativas, de manera que a una de ellas sólo se podrá acudir en defecto de la otra.

Se contrapone al principio de solidaridad, en virtud del cual no se establece un orden de prelación de alternativas sino que se deja a disposición de un determinado actuante” (WIKIPEDIA La Enciclopedia Libre, 2017)

El responsable subsidiario sólo tendrá que responder del deber impuesto al responsable principal si éste no lo cumple, no lo puede cumplir o sencillamente, no existe. En este caso, debe actuarse en contra del sujeto que cargue con la responsabilidad principal, y sólo si este no satisface dicho deber, se podría actuar en contra del responsable subsidiario, quien deberá responder por la totalidad de la obligación sin perjuicio de ejercer su derecho de repetición contra el sujeto principal y resalta que en ningún caso el acreedor podría tratar de cobrar la deuda al subsidiario sin que con antelación se haya perseguido la misma ante el principal.

Existe doctrina que establece que la subsidiariedad se establece de forma general, es decir todo sujeto pasivo es subsidiario mientras que una ley expresa no lo diga lo contrario, es decir que por mandato legal se establezca la responsabilidad solidaria, empero para ser declarado responsable subsidiario se deberá de manera prioritaria haber perseguido la obligación en contra de los sujetos pasivos principales y de los responsables solidarios en el caso de existir. Es necesario transcribir que personas se consideran responsables subsidiarios en la deuda tributaria para lo cual he encontrado un concepto que transcribo a continuación:

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

En los supuestos en que dichos administradores fueran causantes o colaboradores en la comisión de infracciones tributarias (conducta

dolosa), la responsabilidad es solidaria (véase “*Responsable tributario solidario*”)

b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. La responsabilidad en este caso no se extiende a las sanciones.

El cese en la actividad supone una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico, sin que sea necesario para su apreciación que se produzca conforme a Derecho la extinción o desaparición de la entidad. Esta paralización ha de ser, además, completa, irreversible y definitiva; no basta una cesación meramente parcial ni la suspensión temporal de las actividades.

c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades (véase “*Concurso mercantil*”) y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración.

d) Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda tributaria, responden con dichos bienes, por derivación de la acción tributaria, si la deuda tributaria no es satisfecha por el deudor principal. (véase “*garantías del crédito tributario*”)

e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes.

f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse (Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto General Indirecto Canario) o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación (...)

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

En estos supuestos se trata de evitar que la Hacienda Pública tenga que acudir a la vía judicial, para conseguir el levantamiento del velo

societario (véase *“Levantamiento del Velo”*) con el fin de evitar la interposición de sociedades con finalidades de elusión tributaria.

Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Finalmente debe tenerse presente que las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en los apartados anteriores. (Wolters Kluwer, 2017)

En el caso del derecho ecuatoriano, la subsidiariedad no se encuentra de forma expresa definida en una norma, sin embargo como concepto general aplicado al ámbito jurídico podemos establecer que podría establecerse que una persona en su calidad de responsable puede ser subsidiario cuando el sujeto pasivo principal no haya cumplido con la obligación tributaria, empero esta figura tiene una particularidad que se diferencia de la solidaridad, esto es, que únicamente podría perseguirse la obligación en contra del obligado subsidiario cuando haya fenecido o agotado la jurisdicción coactiva en contra del obligado principal, pues en la figura de la obligación solidaria, el responsable se sitúa junto con el sujeto pasivo principal para el cumplimiento de la obligación, es decir, la Administración Tributaria pudiera perseguir el cobro al responsable sin que con antelación se haya seguido un proceso en contra del sujeto pasivo principal.

Con la figura del sustituto a mi criterio, podrían encontrarse relacionadas en el sentido de que ambas se ponen en lugar del sujeto pasivo principal para cumplir la obligación tributaria, empero la diferencia es que el sujeto activo puede cobrar únicamente al sustituto, en cambio en la responsabilidad subsidiaria debe haber agotado

absolutamente todas las vías de cobro al sujeto pasivo principal para permitirse cobrar al subsidiario. A mi criterio cada una de las figuras señaladas en el presente capítulo ya sea la responsabilidad solidaria, subsidiaria o la figura del sustituto deben encontrarse expresamente establecidas por mandato legal, caso contrario no podríamos aplicarlas, a pesar de que en la doctrina se señala que el efecto de la responsabilidad subsidiaria es general, es decir, en la relación jurídica tributaria existirá una responsabilidad subsidiaria salvo que una ley en contrario establezca una responsabilidad solidaria o una responsabilidad por sustitución.

Se podría concluir que la responsabilidad subsidiaria es una definición y sus efectos abarcan a todas aquellas personas que podrían encontrarse vinculadas a una obligación tributaria en caso de incumplimiento del sujeto pasivo principal, siempre y cuando dicha subsidiariedad se encuentre debidamente regulada y consagrada en una norma que defina los casos en los cuales debe aplicarse.

2.1.5.1.1. Solidaridad Activa

Si bien se ha conceptualizado a la solidaridad en general, esta puede ser activa o pasiva, ya que pueden concurrir dos o más acreedores o dos o más deudores, a pesar de que en la relación jurídico tributaria la solidaridad activa no se aplica, sin embargo es necesario diferenciarla de la pasiva, una definición de solidaridad activa la redacta (PIZÁ, 2010) “Se da bajo el supuesto de que el crédito corresponde íntegramente a todos y a cada uno de los acreedores, y cualquiera de ellos puede reclamar y recibir la prestación total; y si el deudor paga a uno de ellos, queda liberado respecto de los demás”

A su vez el mismo autor señala que la solidaridad activa se da cuando un derecho de crédito corresponde de forma simultánea a todos los acreedores y cada uno de ellos puede exigir el pago de dicho crédito, es necesario resaltar que si la deuda es pagada a uno de los acreedores, el obligado queda liberado con respecto a los demás, esta es una característica esencial que configuran la solidaridad.

La existencia de la solidaridad, es práctica debido a que el deudor evita generar una relación con cada uno de los acreedores, solo basta que el vínculo se establezca con



uno o el pago se haga a cualquiera de ellos, el efecto en este caso es que la obligación se encuentra satisfecha para con todos.

Los efectos de la solidaridad activa, son que cualquiera de los acreedores pueden demandar la totalidad de la prestación, lo puede hacer uno de ellos o todos al mismo tiempo, pero solamente podrán hacerlo respecto de su parte a la cual tienen derecho; el deudor puede hacer el pago a cualquier de los acreedores, uno de los más importantes efectos es que cualquiera de los acreedores podría dar por extinta la obligación por cualquiera de los modos de extinción, salvo que exista pacto en contrario.

2.1.5.1.2 Solidaridad Pasiva

Este tipo de solidaridad es la que interesa en materia tributaria, pues en la relación jurídica tributaria se puede dar el caso de que existan sujetos pasivos que puedan tener responsabilidad solidaria, es así que la definición de la misma lo señala Manzilla Pizá (2010) : “cada deudor se obliga por sí a cumplir la prestación, de modo que el acreedor puede exigir la prestación íntegra (solidum) de cualquiera de ellos; y cumplida por uno de los deudores, los demás quedan liberados frente al acreedor.”⁵

Señala que Barbero en su obra describe esta modalidad de la obligaciones afirmando lo siguiente: “La solidaridad pasiva es aquella en que hay un acreedor y varios deudores, en que el objeto de la prestación es naturalmente divisible, pero que en virtud de la convención de las partes, del testamento o de la ley, el acreedor puede exigir el total de la deuda a cada uno de los codeudores, de manera que el pago que opera entre un codeudor y el acreedor, extingue la obligación respecto de todos los demás codeudores.”

La solidaridad pasiva tiene algunos elementos que la caracterizan entre ellos que existe más de un deudor que se encuentran obligados al cumplimiento de una misma prestación ante solo un acreedor, la prestación por la cual se configuran en sujetos pasivos responsables es la misma para todos, razón por la cual puede ser exigido a cada uno de ellos, sin embargo en el caso de la responsabilidad por representación del gerente o administrador únicamente es hasta el monto de su administración, en el caso

⁵ Manzilla Pizá, E. (2010) Las Obligaciones Solidarias, en Contribuciones a las Ciencias Sociales recuperado de www.eumed.net/rev/cccss/08/emp.htm



de la solidaridad pasiva el cumplimiento de la obligación por uno de los deudores al acreedor extingue la obligación, sin embargo este puede ejercer el derecho de repetición en contra de los otros deudores impagos.

El Código Civil ecuatoriano señala dicho efecto en su artículo **Art. 1529.-** “El deudor puede hacer el pago a cualquiera de los acreedores solidarios que elija, a menos que haya sido demandado por uno de ellos; pues entonces deberá hacer el pago al demandante.

La condonación de la deuda, la compensación, la novación entre el deudor y uno cualquiera de los acreedores solidarios, extingue la deuda con respecto a los otros, de la misma manera que el pago; con tal que uno de éstos no haya demandado ya al deudor.” (CONSTITUYENTE, 2005)

Por tanto el pago hecho por cualquiera de los deudores extingue la obligación, pues el acreedor no tendría prestación que exigir, pues esta se encuentra satisfecha, ahora bien en este tipo de responsabilidad el acreedor puede perseguir simultáneamente el cumplimiento de la prestación a ambos deudores, podrá elegir a cualquiera de ellos para el pago de la misma.

La figura de la solidaridad pasiva no se encuentra regulada a manera de definición en la normativa tributaria, es por ello que la misma debe ser aplicada conforme lo señala el Código Civil.

La solidaridad pasiva ha servido al fiscal para lograr una eficiencia recaudatoria, debido a que puede perseguir en el patrimonio ya sea del sujeto pasivo principal o del responsable, por tanto puede obtener varios patrimonios con los cuales satisfacer la deuda tributaria.

2.1.5.1.2.1 Los efectos de la solidaridad pasiva

Los acreedores tendrán derecho para demandar la totalidad de la obligación a cada uno de los deudores de manera independiente o de forma simultánea, si uno de los deudores paga la totalidad de la obligación se extingue la misma, a su vez si existen pagos parciales estos deberán ser imputados a la obligación principal



(PIZÁ, 2010) también señala que los efectos en la relación entre deudores una vez extinguida la obligación, entre ellos la prescripción, en el cual la misma se genera para todos los sujetos pasivos de la obligación y también su interrupción operaría de la misma forma; cuando exista una controversia judicial la misma afecta a todos los deudores.

2.1.5.1.3. Solidaridad Mixta.

Me referiré a la solidaridad mixta de manera laxa, debido a que en ella coexisten los mismos elementos de la solidaridad pasiva y activa, es decir está conformada por varios acreedores y varios deudores, es por ello que según Manzilla Pizá (2010) señala que rigen las mismas normas que rigen para los otros tipos de solidaridad.

2.1.5.1.4. Efectos de la Solidaridad y subsidiariedad

La responsabilidad desde el punto de vista jurídico tendría frente a la Administración Tributaria los siguientes efectos:

- a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo;
- b) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- c) El incumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan; la exención, remisión, prescripción de la obligación libera a todos los deudores. (PATIÑO, 2004, pág. 95)

(PIZÁ, 2010) También señala de forma clara cuales son los efectos de la solidaridad y como está puede ser aplicada por los sujetos que integran la relación jurídica tributaria así:

1. La obligación puede ser exigida totalmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.
2. El pago total efectuado por uno de los deudores libera a los demás, sin perjuicio de su derecho de repetir civilmente contra los demás.
3. El cumplimiento de una obligación formal por parte de uno de los obligados libera a los demás.

4. La exención de la obligación alcanza a todos los beneficiarios, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás con deducción de la parte proporcional del beneficio.
5. Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción, a favor o en contra de uno de los deudores, favorece o perjudica a los demás. (IMPUESTOS, 2013)

Es por dichos efectos que contiene la responsabilidad solidaria que el sujeto activo puede perseguir el cobro de la obligación en contra del representante legal, deudor solidario o responsable quien podrá ejercer su derecho de repetición en la vía civil, el pago o cumplimiento de un deber realizado por un deudor solidario libera a todos los obligados, así como las exenciones y la prescripción alcanza a todos, razón por la cual, la responsabilidad de la cual están supeditados los representantes legales de las personas jurídicas, ha llevado a las Administraciones Tributarias a hacer efectivos los cobros de las obligaciones tributarias generadas por los entes ficticios, pues debido a su naturaleza deben obligatoriamente encontrarse administrados por personas naturales que respondan por sus obligaciones, si no existiere una figura como la de la responsabilidad sería incobrables las obligaciones generadas por dicho ente, sobre todo porque no habría quien responda por sus obligaciones.

Ahora bien, de todo lo analizado en la doctrina, cabe indicar cuáles son los efectos de la subsidiariedad, a pesar de no haya encontrado en la doctrina de manera categórica dichos efectos, sin embargo de su definición podríamos destacar lo siguiente:

1. El obligado subsidiario únicamente responde cuando se hayan agotado todas las vías de cobro en contra del obligado principal .
2. El sujeto activo del tributo en primer instancia deberá perseguir el cobro de la prestación al sujeto pasivo principal, luego de la cual podrá hacerlo sobre el subsidiario.
3. La subsidiariedad del sujeto pasivo deberá estar expresamente reconocida en una norma, para que pueda ser aplicada por el ente acreedor de tributos y otorgar dicha calidad al responsable.
4. A pesar de que la doctrina no ha puesto límites a este tipo de responsabilidad, a mí criterio se debería regular que la obligación a ser cumplida por el subsidiario



podría abarcar dependiendo del caso la obligación ya sea de forma total o parcial.

La Responsabilidad subsidiaria debería ser claramente regulada, pues al no estar definida la forma de aplicarla, los elementos que contiene, cuáles son sus efectos, el monto por el cual debería responder un responsable subsidiario puede dar lugar a que la misma sea aplicada sin límite alguno.

3. CAPITULO III

3.1. ARTÍCULO 1 DE LA LEY ORGANICA DE DEFENSA DE LOS DERECHOS LABORALES Y SU APLICACIÓN.

3.1.1. Análisis del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales.

La Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales fue publicada en el Registro Oficial suplemento 797 el 26 de septiembre de 2012, misma que se promulgó con el afán de incorporar algunas reformas al Código de Trabajo y sobretodo precautelar los intereses de los trabajadores en su participación de las utilidades, las cuales son pagadas a los dependientes conforme los valores registrados mediante la declaración de impuesto a la renta, instrumentos mediante los cuales con el objetivo de diluir la base imponible y por ende la participación de trabajadores, los empleadores omiten ingresos en unos casos o incluyen costos y gastos que no les corresponden perjudicando de forma directa a la clase trabajadora.

En esta Ley Orgánica, se incluyó un artículo para todas aquellas instituciones que tienen facultad coercitiva entre ellas el Servicio de Rentas Internas, para poder cobrar las obligaciones que han sido declaradas de forma parcial abusando de esta manera la personalidad jurídica que caracteriza a dichas empresa, es trascendental mencionar además que el espíritu de la norma, es que en la etapa de recaudación de las obligaciones, al agotar todos los recursos para el ejercicio de dicha facultad coercitiva, la Administración Tributaria se encuentra con personas jurídicas que no poseen patrimonio para respaldar dicha prestación, por tanto han ocultado sus bienes con

terceros vinculados para evitar el pago, lo cual es perjudicial no solo para la Administración Tributaria, sino también en las utilidades, derecho de los trabajadores.

La norma mencionada ha sido reformada en dos ocasiones, tanto por la disposición reformativa décimo novena del Código Orgánico General de Procesos publicada en el registro oficial Suplemento 506 de 22 de mayo del 2015 y vigente desde el 22 de mayo del 2016. (CONSTITUYENTE, 2015) y reformada por la Ley Orgánica para la restructuración de las deudas de la Banca Pública, Banca Cerrada y Gestión del Sistema Financiero Nacional y Régimen de Valores publicada en el Registro Oficial Suplemento 986 de 18 de Abril del 2011. (CONSTITUYENTE, 2017)

Con el Código Orgánico General de Procesos se reformó lo siguiente: “DÉCIMO NOVENA.- Sustitúyase el primer inciso del artículo 1 de la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales por el siguiente: Artículo 1.- Las instituciones del estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no solo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario. En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador”. En el cual se agregó la palabra solo.

Con la Ley Orgánica para la restructuración de las deudas de la Banca Pública, Banca Cerrada y Gestión del Sistema Financiero Nacional y Régimen de Valores se agregó lo siguiente en el primer inciso: “Cuarta.- En la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales inclúyase a continuación del inciso primero del artículo 1, el siguiente texto: “Se exceptúa de lo previsto en este inciso a los accionistas que posean menos del 6% del capital accionarial de las sociedades anónimas inscritas en el Catastro Público del Mercado de Valores, siempre que hubieren adquirido estas acciones a través de las Bolsas de Valores, o a través de herencias, donaciones o legados, y siempre y cuando no hubieren participado en la administración de la sociedad anónima.” Se agregó la presente excepción.

En la actualidad el artículo 1 de la mencionada Ley que se encuentra vigente es el siguiente:

Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no solo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario. En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador. Se exceptúa de lo previsto en este inciso a los accionistas que posean menos del 6% del capital accionarial de las sociedades anónimas inscritas en el Catastro Público del Mercado de Valores, siempre que hubieren adquirido estas acciones a través de las Bolsas de Valores, o a través de herencias, donaciones o legados, y siempre y cuando no hubieren participado en la administración de la sociedad anónima.

Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación.

Igual atribución tendrán las autoridades de trabajo o los jueces del trabajo para ejecutar las sentencias dictadas dentro de los conflictos colectivos o individuales de trabajo, en su orden. (CONSTITUYENTE, 2012)

Es necesario realizar un análisis de la norma transcrita, únicamente a lo que se refiere a las personas jurídicas que se crean con el objetivo de abusar la personalidad que las caracteriza.

En primer lugar, la norma señala lo siguiente: “Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva”, por tanto la norma establece una restricción en su aplicación, es así que tan solo las instituciones que en sus facultades puedan ejercer la coercitiva, denominado también principio de auto tutela, facultad con la cual se tiene la atribución de hacer efectivo y aplicar el artículo mencionado, es decir, todas aquellas administraciones tributarias seccionales y centrales, tales como, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Servicio de Rentas Internas, la Contraloría General del Estado, Banco Central, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, etc. y todas aquellas instituciones que mediante mandato legal puedan ejercer el cobro por sí mismas sin la necesidad de acudir a un órgano jurisdiccional independiente, es decir ante una Autoridad judicial, para ejecutar la obligación tributaria.

El diccionario de la real academia de la lengua española señala que coacción es: “Poder legítimo del derecho para imponer su cumplimiento o prevalecer sobre su infracción”

En materia de derecho público, la finalidad del proceso coactivo, se sustenta en el interés para perseguir el cobro de los créditos emergentes de obligaciones fiscales incumplidas y proveer al Estado y demás entes públicos de los recursos necesarios para atender sus necesidades y cumplir así con sus fines específicos, los cuales están vinculados con la actividad social, por ello, el acreedor público, ante la negativa del deudor, debe iniciar la ejecución forzosa haciendo uso de la jurisdicción y competencia señalada en la ley, para conseguir que la obligación sea satisfecha con la oportunidad debida. Esta potestad administrativa y el fin que a través de ella se persigue, hacen que el procedimiento para el cobro sea sumamente abreviado e implique la injerencia en el patrimonio del deudor para materializar con el producto de la venta de sus bienes el pago de la deuda. (PATIÑO, 2004, pág. 272)

Entonces podríamos considerar que jurisdicción coactiva es el ejercicio de la potestad estatal para recaudar de forma directa sus prestaciones tributarias siempre y cuando se traten de obligaciones líquidas, puras y de plazo vencido.

La facultad mencionada se encuentra consagrada en el Código Tributario, cuerpo normativo en el cual de forma expresa señala:

Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65, y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

Para la ejecución coactiva son hábiles todos los días, excepto los feriados señalados en la ley. (CONSTITUYENTE, 2005)

Art. 158.- Competencia.- La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y supletoriamente en lo que fuere pertinente, a las del Código Orgánico General de Procesos.

Las máximas autoridades tributarias podrán designar recaudadores especiales, y facultarlos para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que estimen necesario. (CONSTITUYENTE, 2005)

Art. 160.- Orden de cobro.- Todo título de crédito, liquidación o determinación de obligaciones tributarias ejecutoriadas, que no requieran la emisión de otro instrumento, lleva implícita la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva. (CONSTITUYENTE, 2005)

Art. 161.- Auto de pago.- Vencido el plazo señalado en el artículo 151, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días



contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.

Actuará como Secretario en el procedimiento de ejecución el titular de la oficina recaudadora correspondiente; y, por excusa o falta de éste, uno ad-hoc que designará el ejecutor.

Si el ejecutor o Secretario no fueren abogados, deberá designarse uno que dirija la ejecución, quien percibirá los honorarios que la ley determine. (CONSTITUYENTE, 2005)

De las normas transcritas se puede colegir, que las instituciones que poseen dentro de sus facultades la coactiva, deben aplicar lo establecido en el Código Tributario cuerpo normativo que regula dicha facultad, la misma que inicia a través de la emisión de títulos de crédito o liquidaciones o determinaciones que tengan el carácter de firmes o ejecutoriada, algunos de ellos que llevan implícitos la orden de cobro; además se puede colegir conforme lo señala el artículo 158 transcrito, la competencia es exclusiva de los funcionarios recaudadores y no de ninguna otra persona salvo de que por su ausencia lo sustituya un funcionario jerárquico superior.

Por tanto es a través de esta facultad de la cual gozan ciertos entes públicos, con la que se puede ejercer el cobro de todo tipo de obligaciones adeudadas a ellos, agotando todos los recursos asignados para tal efecto, inclusive a través de la imposición de medidas forzosas de los bienes de los contribuyentes para el cumplimiento de tales obligaciones, luego de lo cual y en caso de que el contribuyente no haya satisfecho la obligación ni solicitado facilidades para el pago, el funcionario mencionado deberá emitir el auto de pago ordenando que en el término de tres días **PAGUE** la deuda o **DIMITA** bienes, es decir la ejecución forzosa comienza a ser aplicada en caso de que el sujeto pasivo no cumpla con ninguna de las dos condiciones antes mencionadas.

El procedimiento coactivo, coadyuva a que las Administraciones Tributarias no deban acudir a órganos judiciales para hacer efectivo las prestaciones tributarias, sino les

otorga cierta autonomía para que en base a sus recursos propios puedan ejecutarlas de manera eficiente cumpliendo con el debido proceso establecido en la constitución y el procedimiento propio amparado en las normas señaladas.

En segundo lugar, la norma señala: “(...) podrán ejercer subsidiariamente su acción no solo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley(...)”, esto es, que las instituciones antes mencionadas podrán aplicar la figura de la subsidiariedad no solo en contra del obligado principal sino sobre todos los obligados por ley, con lo dicho a lo largo de la presente tesis, se puede señalar que la subsidiariedad para ser aplicada debe encontrarse plasmada en una norma de forma expresa, en este caso la norma limita únicamente a su aplicación a las instituciones señaladas y que cuente con la facultad recaudadora que lleva consigo la acción de cobro, además señala que dicha figura se aplica tanto al sujeto pasivo principal como a todos los obligados por ley, estableciendo de esta manera a los obligados en el mismo artículo mencionado.

Los obligados por ley, lo expresa la misma normativa cuando dice: “(...) En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador(...)”, la presente norma por tanto en el caso de las personas jurídicas sirve para poder ejercer el cobro de una obligación tributaria en contra de las personas naturales no solo las que ostentan la representación legal, que tendrían la calidad de responsables solidarios, sino todas aquellas personas que integraron la persona jurídica, ya sean sus socios o accionistas, quienes responderán con todo su patrimonio conforme lo establece el tenor literal de la norma. Sobre este punto debo hacer referencia a que al momento de que la norma señala de manera expresa que los terceros obligados son subsidiarios, se debería perseguir el cobro de la obligación tributaria a estos últimos, una vez se haya identificado que dichos terceros realizaron un negocio jurídico con el sujeto pasivo principal y a pesar de que exprese que responderán con todo su patrimonio, a mi criterio deberían responder con los bienes objeto del acto o contrato celebrado con quien cumplió con el hecho generador.

Por último, el primer inciso señala que: “(...)Se exceptúa de lo previsto en este inciso a los accionistas que posean menos del 6% del capital accionario de las sociedades anónimas inscritas en el Catastro Público del Mercado de Valores, siempre que hubieren adquirido estas acciones a través de las Bolsas de Valores, o a través de herencias, donaciones o legados, y siempre y cuando no hubieren participado en la administración de la sociedad anónima(...)”, lo cual es tiene asidero jurídico, debido a que en la sociedad anónima al componerse de una participación accionaria ilimitada, los negocios jurídicos que se realicen dentro de dicha entidad, no podrían ser conocidos por accionistas que han cotizado en bolsa de valores sobre todo por el mínimo porcentaje de inversión en dicha entidad, la norma exceptúa a toda persona que ha actuado como administrador en la empresa, debido a que las personas que cumplen un rol de confianza tienen pleno conocimiento de los actos realizados a través de la empresa.

El segundo inciso la norma señala: “Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación”.

Por tanto según el inciso mencionado señala que al momento de interponer medidas cautelares para hacer efectivo el cobro de la obligación tributaria, se lo puede hacer en contra de los bienes del sujeto pasivo principal, sus responsables, a sus accionistas y todas aquellas personas que hayan formado la persona jurídica, empero también se puede ordenar medidas precautelares respecto de bienes que se encuentran a nombre de terceras personas, siempre y cuando haya sido de público conocimiento de que ha sido de propiedad de los sujetos pasivos principales, empero se podrá realizar dichas medidas, cuando el sujeto pasivo principal no haya cumplido con las obligaciones tributarias.

El sujeto pasivo principal es aquel que cumplió con el hecho generador establecido en la norma y por ende el obligado directo frente al fisco para el pago de la obligación tributaria; los responsables de la persona jurídica, siendo estos, los representantes

legales tiene una responsabilidad solidaria, pues a pesar de que no cumplan con el hecho generador, se ubican junto con el contribuyente para satisfacer la prestación tributaria, es por ello que por mandato legal no hay duda que se pueda interponer por parte de la Administración medidas cautelares en contra dichos sujetos.

Por otro lado, respecto de los accionistas, la Ley de Compañías señala que estos responderán inclusive cuando la empresa se encuentre debidamente liquidada, disuelta y cancelada, así lo señala el artículo: “**Art. 400.-** Si repartido el haber social aparecieren nuevos acreedores, éstos podrán reclamar, por vía judicial, a los socios o accionistas adjudicatarios, en proporción a la cuota que hubieren recibido, hasta dentro de los cinco años contados desde la última publicación del aviso a los acreedores”. Para el caso de que el remanente estuviere depositado a órdenes de un juez de lo civil, los acreedores podrán hacer valer sus derechos ante dicha autoridad, hasta la concurrencia de los valores depositados”. (CONSTITUYENTE, 1999)

Es por ello que en el caso de socios o accionistas inclusive después de disuelta la sociedad, por mandato legal se encuentran llamados a responder por las obligaciones de la compañía, en proporción al monto recibido, empero la norma del artículo 1 antes mencionada señala que deberán responder con todo su patrimonio en el caso de que se haya utilizado de forma abusiva a la persona jurídica y que haya sido utilizada para defraudar.

Ahora bien, es necesario señalar que se debe entender por público conocimiento, para ello es se debe considerar que en sede jurisdiccional los hechos públicos no requieren ser probados, así lo establece el artículo 27 del Código Orgánico de la Función Judicial que señala: “**Art. 27.- PRINCIPIO DE LA VERDAD PROCESAL.-** Las juezas y jueces, resolverán únicamente atendiendo a los elementos aportados por las partes. No se exigirá prueba de los hechos públicos y notorios, debiendo la jueza o juez declararlos en el proceso cuando los tome en cuenta para fundamentar su resolución” (CONSTITUYENTE, 2009) en concordancia con lo que establece el Código Orgánico General de Procesos en su artículo 163 que establece: “ **Art. 163.-** Hechos que no requieren ser probados. No requieren ser probados: 3.- Los hechos notorios o públicamente evidentes (...)” (CONSTITUYENTE, 2015)



Los hechos notorios o de público conocimiento según el Diccionario de la Real Academia de la lengua española estable: “1. Público y sabido por todos. 2. Adj. Claro, evidente. 3. Importante, relevante o famoso”

Los hechos públicos y notorios son palabras que tienen significado parecido es así que el mismo diccionario señala que: **Notorio**, significa público y sabido por todos. Claro. Evidente y **Público**, significa notorio, patente, manifiesto. Visto o sabido por todos. Públicamente a la vista de todos.

Afirma así Hernando Devis Echeandía: “ Cuando se dice que el objeto de la prueba judicial son los **hechos**, se toma esta palabra en un sentido jurídico amplio, esto es, como todo lo que puede ser percibido y que no es simple entidad abstracta o idea pura, y no en su significado literal, ni mucho menos circunscrito a sucesos o acontecimientos; en otra forma no podría incluirse en el término todo lo que puede probarse para fines procesales”

El tratadista alemán Stein, dice que existe la notoriedad cuando los hechos son tan generalmente percibidos o son divulgados sin refutación con una generalidad tal que un hombre razonable con experiencia de la vida puede declararse convencido de ellos, como se convence el juez en el proceso en base a la práctica de la prueba (...).

De tal manera que debo manifestar que la doctrina señala, que se reputan como **hechos notorios**, los que se conocen públicamente, esto es aquellos que son notorios, esto es los hechos cuya existencia es conocida por la generalidad de los ciudadanos de cultura media, en el tiempo y en el lugar en que se produce la decisión; de tal modo que el juez tiene el deber de conocer tales hechos históricos y aplicarlos de oficio al caso que conoce, pues el mismo no requiere de prueba.

Existe la **notoriedad**, cuando los hechos son tan generalmente percibidos o son divulgados sin refutación, con una generalidad tal, que un hombre razonable y con experiencia de la vida puede declararse convencido de ellos, como se convence al juez en el proceso en base a la práctica de la prueba; de tal modo

que ya no es necesario probar los hechos que el juez considera de notoriedad absoluta y general. (Falconí, 2013)

Podría considerarse a los hechos notorios de forma similar que a los de público conocimiento, estos no requieren ser probados debido a que las personas lo conocen, lo perciben, tienen evidencia plena de que existen. En el caso concreto de la norma que señala que se podrá imponer medidas cautelares a bienes de terceros pero que haya sido de público conocimiento que dicho patrimonio pertenecía al deudor principal debo señalar lo siguiente:

En primer lugar, se debe señalar que la norma otorga la calidad de obligado subsidiario a esta tercera persona a cuyo nombre están los bienes; en segundo lugar que a pesar de que son de público conocimiento que los mismos no requieran de prueba alguna, sin embargo en este caso, a mí parecer la Administración Tributaria al momento de establecer una vinculación a un obligado subsidiario debe establecer las razones por las cuales considera que es de público conocimiento para que no quede al arbitrio de la Autoridad el establecer como obligado a cualquier persona que haya celebrado un negocio jurídico con el obligado principal, debiendo entender que se presume la inocencia de toda persona mientras no se demuestre lo contrario, además que los actos celebrados inter pares se presumen son realizados de buena fe, es por ello que al momento de establecer este tipo de vinculación a través de la figura de la subsidiariedad debería haberse agotado en primera instancia todas vías de cobro de sus acreencias al deudor principal o a sus responsables solidarios, luego de lo cual y en caso de incumplimiento, ordenar las medidas cautelares en contra de los terceros subsidiarios únicamente sobre el valor de los bienes objetos del negocio jurídico celebrado con el sujeto pasivo principal con el cual se haya pretendido ocultar su patrimonio para evitar el pago de sus deudas tributarias o en su defecto diluir la base imponible dejando de pagar al fisco y participación a trabajadores.

En la Dirección Zonal 6 se ha aplicado este procedimiento en contra de la compañía Hermanos Ordoñez Aguirre Cía. Ltda., misma que inició con un auto de pago que fue legalmente citado en forma personal a su representante legal, proceso que fue seguido en contra de dicha compañía por tener obligaciones tributarias pendientes de pago conforme consta en el auto de pago, dicha jurisdicción coactiva fue ejercida en base al



artículo 161 del Código Tributario y en base al artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales, se vinculó a terceros obligados mediante una providencia de continuación dentro del proceso coactivo.

3.1.2. Datos recabados en la Administración Tributaria sobre recaudación con la aplicación del art. 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales.

Se ha solicitado información a la Administración Tributaria sobre números fríos de la aplicación del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales, sin embargo en su contestación se ha señalado que se ha realizado la aplicación del artículo 1 en la zona 6 únicamente a un empresa, de la cual no ha existido cobro alguno debido a procesos judiciales que ha interpuesto el contribuyente.

3.1.3. Entrevistas sobre el impacto que ha causado la aplicación de esta norma

Con estas entrevistas se ha podido identificar que la norma analizada consagrada en el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales ha sido aplicada en casos concretos, en la Zona 6 específicamente a una empresa, a su vez las personas entrevistadas han señalado que la norma si tiene relación con la teoría del levantamiento del velo societario para las personas jurídicas, sin embargo supo manifestar una de ellas que a pesar de que se relacionan, dicha teoría no es aplicada por el Servicio de Rentas Internas, además supieron señalar que la vinculación debería ser motivada y se destaca que deberían en dicho actos de alguna manera establecerse la intención de provocar un fraude a la ley, a pesar de que uno de los entrevistados señaló que no es necesario probar la intención porque ello resultaría subjetivo.

Por tanto con las entrevistas realizadas a funcionario de la Administración Tributaria y a un abogado externo en libre ejercicio de la profesión, se pudo recabar que los actos por los cuales se ejerce la vinculación deberían ser motivados como todos aquellos actos que surgen de la Autoridad Tributaria, además que la norma ha sido aplicada de forma excepcional y que ella tiene relación con la teoría del levantamiento del velo societario.

3.2 TEORÍA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO

La teoría del levantamiento del velo societario nació durante el siglo XVII, con la figura de la sociedad limitada, fue aplicada en Estado Unidos de Norteamérica su nombre en inglés fue denominado la teoría del “Diregard o legal entity” (desentenderse de la entidad legal) o “Lifting of piercing the corporative veil” (levantar o correr el velo), y de esta manera poder acceder a las personas naturales que se encontraban dentro de dichas empresas haciendo negocios jurídicos contrarios a la ley y poder encausarles en procesos coactivos para el cobro de sus obligaciones. (Cárdenas, 2014)⁶

La ley de régimen tributario interno define a este ente jurídico denominado sociedad de la siguiente manera: “**Art. 98.-** Definición de sociedad.- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros”. (CONSTITUYENTE, 2004)

La ley de compañías señala lo siguiente: “**Art. 1.-** Contrato de compañía es aquél por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias, para emprender en operaciones mercantiles y participar de sus utilidades. Este contrato se rige por las disposiciones de esta Ley, por las del Código de Comercio, por los convenios de las partes y por las disposiciones del Código Civil”. (CONSTITUYENTE, 1999)

A su vez el Código Civil señala: “**Art. 564.-** Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer

⁶ Cárdenas Acosta, Eddy Alexanther, 2014, Tesis, Determinación del proceso de levantamiento del velo societario como estrategia para combatir la evasión, Universidad Central del Ecuador recuperado de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/3834/1/T-UC-0013-Ab-144.pdf>



obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.

Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones, y fundaciones de beneficencia pública.

Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter. (CONSTITUYENTE, 2005)

Conforme la legislación ecuatoriana, la sociedad es cualquier ente con personalidad jurídica integrado por dos o más personas e inclusive aquellos que se crean con un objetivo, luego de lo cual, cumplido el mismo, se extinguen, como son las sociedades de hecho o consorcios, entes últimos que no forman un patrimonio independiente de las personas que los integran, sin embargo para efectos tributarios tiene personería jurídica propia, todas estas empresas o agrupaciones de personas se constituyen con el fin de lograr de generar una utilidad, es por ello que la figura de la personalidad jurídica es un ente ficticio de derecho, que se crea en base a una norma que lo regula y que al encontrarse constituido adquiere derechos y obligaciones.

Es preciso señalar que las personas que integran la sociedad para evitar el pago de obligaciones de índole tributaria, en varias ocasiones han ocultado o dividido su patrimonio a través de la constitución de varias sociedades o personas jurídicas distintas perjudicando de esta manera al fisco y demás acreedores, sobre todo en el evento de que la Administración Tributaria ejerza su facultad coactiva y persiga el cobro a la sociedad en calidad de sujeto pasivo principal, misma que en su acervo no tiene bienes con que respaldar la deuda, debido a que estos ya fueron transferidos con antelación a otras sociedades o a personas naturales que forman parte de estas.

Las personas jurídicas como ya he mencionado a lo largo de la presente tesis no pueden contraer derechos y obligaciones por sí solas, sino requieren necesariamente de personas físicas que las representen, que ostentan la calidad de representantes legales o administradores, quienes como su nombre lo dice se responsabilizan para hacer frente al cumplimiento de las obligaciones y al ejercicio de sus derechos, mismos que en caso de incumplimiento responden de forma solidaria según nuestro Código Tributario, también existen responsables en calidad de sustitutos, que son casos

contados incorporados en el Código tributario, sin embargo dentro de este grupo no se encuentran a los representantes legales.

Es necesario considerar cual fue el trasfondo de la teoría del levantamiento del velo societario, podríamos señalar que tiene un espíritu de defensa del interés público para evitar la evasión o elusión tributaria y por ende se la aplica con un objetivo recaudatorio, para ello es indispensable conceptualizar de manera laxa a que se refieren estos dos términos.

Según el (Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, 2017) establece que elusión es: “Evitar con astucia una dificultad o una obligación” y según (WIKIPEDIA La Enciclopedia Libre, 2017) define a la evasión como: “La **evasión fiscal, evasión tributaria o evasión de impuestos** (tax evasion en inglés) es una actividad ilícita y habitualmente está contemplada como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos, que consiste en ocultar bienes o ingresos con el fin de pagar menos impuestos.”

Existen autores que definen a la evasión como: una actuación por parte de un contribuyente para dejar de pagar en todo o en parte los impuesto, pero dichas actuaciones son tomadas en base a métodos ilegales así como: la ocultación de ingresos, exceso o aumento de gastos no permitidos por la norma; en cambio la elusión tributaria se trata de una figura en la cual los contribuyentes realizan una actuación que en principio no es contrario a la norma, sino abusan de ella, se aprovechan de vacíos legales. (Rodríguez, 2015, pág. 6 Y 13)

Por tanto, la dos figuras antes mencionadas tiene como objetivo para pagar menos impuesto o dejar de pagarlo de manera total, la diferencia radica en que la elusión tributaria conocida en la práctica como planificación tributaria que usan los contribuyentes, toma ventaja de la norma, haciendo ya sea una interpretación extensiva de la misma o se aprovecha de sus vacíos, sin que se torne ilegal, lo cual genera evidentemente una disminución en su base imponible y por ende el impuesto a pagar es menor, dentro de esta figura podemos encontrar a la dilución de los ingresos o aumento de gastos por la constitución de varias sociedades ya sea a nivel nacional o en el exterior ya sea en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, debido



a que al momento en que se torna contrario a la ley puede convertirse en evasión y por tanto en delito sancionado con pena de prisión, la elusión trata de burlar a la ley, convirtiéndose en una actuación contraria a ella, en cambio dentro de la evasión encontramos a los contribuyente que registran mayores gastos en sus declaraciones por transacciones inexistentes o no declaran la totalidad de ingresos habiendo realizado la transferencia de bienes o servicios en el giro de su actividad, de lo cual se podría dar un sin número de ejemplos, a pesar de ello ambas figuras buscan procuran disminuir el pago de impuestos, términos que debe tratar de evitar su uso por parte de la Administración tributaria, a través de normas claras y que no den lugar a interpretación en el un caso y por otro lado a través de sanciones drásticas que permitan establecer una real base imponible y por tanto el impuesto a la renta que el contribuyente debía cancelar si no hubiese realizado las figuras elusivas o evasivas antes mencionadas.

A decir del autor García Belsunce, Horacio, en su obra “Tratado de Tributación” Tomo I, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 439, caracteriza a la evasión de la siguiente manera: “Existe evasión cuando no solamente se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria sino también cuando hay una disminución en el monto debido. La evasión fiscal debe estar referida a un determinado país cuyas leyes tributarias se transgreden. La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados al pago de un tributo. La evasión comprende todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o la disminución de la carga tributaria.

Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica.” Sin embargo a lo desarrollado anteriormente es importante también tomar en cuenta que existen casos en los cuales la propia norma jurídica faculta para exista exenciones tributarias estas pueden ser encaminadas a toda la población sean estas personas naturales o jurídicas, esta facultad que crea la propia norma también se ha convertido en sustento de peso al momento de efectuar los pagos de los tributos pero sin faltar a la norma es decir esto no es considerado un acto antijurídico. (Cárdenas Acosta, 2014, pág. 33)



La doctrina ha sido coincidente en conceptualizar a las figuras elusivas y evasivas, mismas que buscan realizar un fraude a la ley o una violación a la norma, que debe ser controlado por el ente estatal, es por ello que es necesario analizar con que coadyuvaría la figura de levantamiento del velo societario para evitar este tipo de actuaciones dentro del proceso administrativo y también en una efectiva ejecución de la obligación cuando esta sea firme, líquida y de plazo vencido.

3.2.1. El fraude a la ley

Es necesario para el análisis del artículo 1 de la ley orgánica para la defensa de los derechos laborales, citar que ha señalado la doctrina sobre este término, es decir en qué momento una persona realiza un fraude a la norma, es así que desde tiempos remotos este tema ha sido desarrollado por algunos tratadistas entre ellos Von Ihering que otorga un ejemplo interesante en la vida práctica y que tiene efectos civiles, dicho tratadista no enseña cuando resulta una actuación de los sujetos que realizan dicho fraude así nos habla del empleo del acto simulado y es cuando dos o más personas se ponen de acuerdo para realizar un acto o contrato con el fin de evitar cumplir con ciertas obligaciones pero sobretodo realizar una actuación antijurídica, sin embargo en la realidad dicho acto es solamente una mera simulación, es decir no tiene efectos para dichas personas, aunque para terceros se encuentre legalmente constituido o efectuado, así señala el tratadista que en el caso de que la ley prohibía las donaciones entre cónyuges y para simular esa donación simulaban los cónyuges un divorcio, cuando dicho acto se había realizado los cónyuges volvían a contraer nupcias, otro acto de simulación podría ser que simulen compraventa cuando en la realidad se trata de una donación. (ALCALDE, 2005)

Por tanto se podría señalar que el fraude a la ley, es un acto o contrato realizado por una, dos o más personas mediante el cual ante la vista de terceros se constituye en una acto eminentemente legal, por ende realizado conforme a la norma, sin embargo en su esencia, en la realidad se trata de un acto simulado e inclusive antijurídico, pues como lo establece Rodríguez (2005) en palabras similares que aunque la ley no lo prohíba, es un acto que se realiza fuera de ella y por tanto deja de ser lícito.

En el caso de las personas jurídicas podría darse lugar a una simulación de varios contratos para evitar el pago de impuestos, ya sea aumentando el gasto o al dividir su

patrimonio a través de la creación de varias empresas, por ejemplo: En el caso de supuestos créditos otorgados por compañías domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, en el cual realizan un contrato por medio del cual una empresa extranjera otorga un crédito a la empresa ecuatoriana a una tasa de interés aceptada por el banco central, sin embargo el monto del crédito es elevado, para efectos legales, dicha prestación se encuentra amparada en la norma, es decir, se encuentra dentro de los límites aceptados por el banco central y se cumplen con los requisitos reglamentarios, sin embargo resulta que la empresa ecuatoriana con la extranjera son partes relacionadas y el flujo que mantiene la primera en el giro de su actividad le permite realizar cualquier tipo de negociación sin requerir para ello un préstamo del otra entidad, es por ello que en el presente ejemplo las partes relacionadas simulan un contrato de crédito para deducirse gastos y envían divisas al exterior, cuando en realidad se trata de una subcapitalización.

Podrían también existir actos simulados en la etapa de ejecución de las obligaciones tributarias, motivo por el cual se promulgó el artículo 1 de la Ley para la defensa de los derechos laborales, en el cual una sociedad que tenga obligaciones tributarias pendientes, mismas que luego de varios procesos judiciales de ser el caso, se encuentren firmes, líquidas y de plazo vencido, con las cuales la Administración Tributaria podría ejecutarlas mediante su facultad coactiva, momento en el cual, y al perseguir el cobro de la misma, el sujeto pasivo o su responsable no cumple con dicha obligación, se verifica los bienes con los cuales podría quedar satisfecha, situación en la cual resulta que en su patrimonio no tienen bienes con los cuales cumplir las obligaciones, mismos que con antelación a la etapa de ejecución fueron transferidos a otras empresas o a personas naturales que las conforman, es por este tipo de situaciones por las cuales se debe analizar la teoría del levantamiento del velo societario.

Antes de llegar al análisis del levantamiento del velo societario, debo señalar que la doctrina ha señalado que el fraude a la ley tiene un elemento intencional, señala la doctrina de manera objetiva que la intencionalidad no constituye un requisito de fraude a la ley, debido a que el control realizado por el legislador no se dirige a verificar la mala fe o la intencionalidad de los sujetos que realizan dicho fraude, sino a evitar que dichas artimañas sean realizadas en base a la norma. Es decir, si el legislador se ha



propuesto descartar determinados resultados que perjudican a otras personas, le es indiferente verificar si los resultados provocados se hicieron con mala fe o con el afán de perjudicar, o al contrario se hicieron de buena fe con una actividad dirigida a un objetivo lícito, en cualquiera de las dos situaciones la sanciones se impondrán de la misma forma, en cambio el criterio subjetivo de la doctrina señala que para efectos de configurar el fraude debe verificarse la intención, pues el prescindir o no tomar en consideración este elemento conduciría al absurdo lógico de pensar que pueden existir “fraudes sin fraude” y por último una posición intermedia señala que aun cuando la intención no constituye un requisito del fraude, siempre es necesario un asiento de culpabilidad ya sea por la presencia de dolo directo, dolo eventual, culpa o previsión e incluso simple culpa. (ALCALDE, 2005)

Ahora bien, desde tiempos remotos y en la actualidad surge la preocupación de que por la libertad de asociación, dos o más personas forman una sociedad con personalidad jurídica, sin embargo para diluir el pago de sus obligaciones pueden crearse otras compañías en las cuales puedan ocultar su patrimonio, sociedades que para efectos jurídicos son independientes la una de la otra, es por ello que en términos normales, si en el caso de la Administración Tributaria ejerciendo su facultad coercitiva ejecuta una obligación, no podría ir en contra del patrimonio de una empresa independiente, sino solo hasta el monto en activos con los que cuenta la compañía deudora principal o en contra de su responsable solidario, quien en nuestro Código Tributario resulta ser el obligado por mandato legal, quien responde de forma solidaria, es decir junto con la empresa y hasta el monto de los bienes administrados y de las rentas pagadas durante su administración. Es hasta ahí donde en primera instancia alcanzaría la facultad coactiva por parte de las Administraciones Tributarias, viéndose impedida de ir más allá, para lograr la recaudación de la prestación tributaria y por ende originándose un fraude a la ley, pues las sociedades al constituir un patrimonio independiente de la de sus socios y ser cada una un ente ficticio con personalidad jurídica propia que se encuentran legalmente constituidas, solo deberán responder la sociedad deudora, dando lugar no solo a un fraude de ley sino también a un perjuicio estatal para poder cobrar sus acreencias tributarias.

El levantamiento del velo societario es una teoría por medio de la cual se pretende evitar ese tipo de actuaciones y si es que las mismas ya fueron realizadas



constituyéndose en un fraude a la ley, dicha teoría busca cobrar en el presente caso las acreencias tributarias del ente recaudador de tributos.

Las leyes que regulan los grupos económicos, financieros o empresariales evitan que las distintas compañías, con las personalidades jurídicas que les son propias, pero que conforman una unidad económica, o mantienen una unidad de dirección y que obran utilizando una o más personas jurídicas para su beneficio, evadan la responsabilidad grupal, ante el incumplimiento de las obligaciones asumidas por uno de sus componentes.

Con ello, se persigue legalmente evitar el abuso del derecho de asociarse, que produce una conducta ilícita, o impedir un fraude a la ley, o una simulación en perjuicio de terceros. Para evitar estas posibilidades, el ordenamiento jurídico ha señalado deberes y obligaciones solidarias a la actividad concertada entre personas jurídicas y para ello ha reconocido a los grupos, sean ellos económicos, financieros o empresariales, los cuales pueden obedecer en su constitución a diversos criterios que las mismas leyes recogen. Como unidades que son, existe la posibilidad de que ellos asuman también obligaciones indivisibles o equiparables a éstas, bien porque la ley así lo señale expresamente, o bien porque la ley al reconocer la existencia del grupo y su responsabilidad como tal acepta que se está frente a una unidad que, al obligarse, asume obligaciones que no pueden dividirse en partes, ya que corresponde a la unidad como un todo, por lo que tampoco puede ejecutarse en partes, si se exige a la unidad (grupo) la ejecución, así la exigencia sea a uno de sus componentes.

En consecuencia, al existir una obligación indivisible o equiparable, cada uno de los miembros del grupo contrae y está obligado por la totalidad (artículo 1254 del Código Civil) por lo que el pago y el cumplimiento efectuado por uno de los miembros del grupo libera a los otros.

Con esta enumeración, la Sala no pretende ser exhaustiva, ya que hay otras leyes que también reconocen la existencia de grupos económicos formados por distintas sociedades que, al igual que las nombradas, les otorgan derechos y les imponen deberes y obligaciones. Se trata de leyes como las ya mencionadas,

que permiten exigir responsabilidades a cualquiera de los miembros del grupo o a él mismo como un todo, siempre y cuando se cumplan los supuestos de hecho de sus normas. (Ron, 2017)

Según la doctrina señalada en principio otorga la calidad de obligados solidarios a todos los miembros de una sociedad, pues señala que el cumplimiento efectuado por uno de ellos, libera a los otros de la obligación, dicha figura es conocida en la doctrina como solidaridad, sin embargo con el artículo 1 materia de análisis, señala que los terceros obligados son subsidiarios frente al sujeto pasivo, dos figuras totalmente distintas y que tienen efectos distintos. Sin embargo en lo señalado en párrafos precedentes debe concluir que la teoría del levantamiento del velo societario sirve para poder cobrar las obligaciones de un sujeto pasivo principal a otros sujetos que no hayan cumplido con el hecho generador, pero que por mandato legal se encuentran obligados.

Además, sobre la teoría del levantamiento del velo societario en la doctrina señalada habla de que para ejecutar una obligación se debe probar la existencia del grupo y el incumplimiento de la obligación por alguno de sus miembros, a su vez se señala que se debe demandar judicialmente al ente controlante de las demás sociedades, no es necesario instaurar una acción en contra de cada uno de ellos, sino respecto del que los controla, por tanto la doctrina señalada únicamente señala que dicha teoría es aplicable únicamente en el caso de personas jurídicas y sus partes relacionadas, en el caso de que dichas partes relacionadas hayan sido constituidas con el afán de provocar un fraude de ley, a través de la vía judicial.

Con todo lo mencionado, que con el artículo 1 de la ley para la defensa de los derechos laborales no se requiere iniciar una vía judicial para poder perseguir las prestaciones en contra de todos aquellos obligados tributarios subsidiarios, basta con que se inicie una acción coactiva en sede administrativa en su contra, lo cual más adelante lo analizaremos.

Cuando no se ha demandado al grupo económico como tal ¿puede condenarse a alguno de sus miembros, no demandado ni citado? Conforme a los principios contenidos en el artículo 12 del Código de Procedimiento Civil y que rige a los procesos dominados por el principio dispositivo, es necesario alegar la

existencia del grupo, su conformación, e inexorablemente señalar cuál de sus componentes ha incumplido, motivo por el cual en la sentencia definitiva se levanta el velo de la personalidad jurídica al grupo y se determina la responsabilidad del otro u otros miembros que, teniendo una personalidad jurídica propia, no mantuvo o mantuvieron una relación jurídica con el demandante. (Ron, 2017)

Es en este precepto con el cual se establece la figura per sé del levantamiento del velo societario, cuando a pesar de que una persona jurídica tiene su independencia jurídica propia y no cumplió en el caso del derecho tributario con el hecho generador establecido en la norma, mientras la Autoridad Tributaria conforme lo señala la doctrina pruebe la existencia de partes relacionadas o denominada grupo, se puede levantar el velo y dejarla sin independencia para efectos de realizar el cobro de la obligación.

Luego de lo cual aclara la doctrina y señala que no se trata de un efecto de solidaridad que se mantiene entre los miembros del grupo sino de una obligación indivisible que nace por la existencia de los grupos.

Por tanto según la doctrina el levantamiento del velo societario debe llevarse a cabo cuando existen grupos empresariales conformado por los mismos accionistas, socios o administradores, quienes no tiene una responsabilidad solidaria, sino más bien se trata de una obligación indivisible, que requiere actuar como una unidad y requiere ser repartida, esta figura es necesario sea utilizada solo de manera excepcional, siempre que se hayan agotado todos los recursos instaurados en contra de los obligados principales, debido a que podría afectar la libertad de asociación de las empresas, empero considero que para poder levantar el velo societario de las partes relacionadas en personas jurídicas se debe establecer indispensablemente la participación accionaria y todo los elementos prescritos en la normativa tributaria para declararlo como partes relacionadas, ahora bien, la doctrina también señala que depende de lo prescrito en la normativa de cada país, razón por la cual en el caso ecuatoriano, conforme se analizará en este capítulo, no existe de forma expresa normada el levantamiento, sin embargo con el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos labores, existe una aplicación en parte de la misma conforme se explicará a detalle de manera posterior.

3.2.2. Análisis de la teoría del levantamiento del velo societario y su aplicación práctica en otros países.

En levantamiento del velo societario ha sido legalmente considerada en España, Perú, Colombia Bogotá, países de los cuales paso a señalar la forma en la que utilizan esta teoría:

En España:

En ocasiones los administradores de una sociedad realizan actuaciones abusivas mediante la instrumentación fraudulenta de la autonomía patrimonial societaria. Para la represión de estas situaciones el derecho sanciona a los integrantes de la sociedad mediante la aplicación de la técnica de origen anglosajón de desentenderse de la personalidad jurídica autónoma de la sociedad ("*disregard of legal entity*") y deducir que las consecuencias de los actos jurídicos se extienden a los administradores; también se habla de levantar la máscara, pero, sobre todo de habla de levantar el velo ("*to lift the veil*") de la persona jurídica, frase que se ha consagrado en la práctica judicial española.

Con esta técnica se pretende que las personas jurídicas con forma societaria no sean un refugio ante el que se detienen los principios fundamentales del derecho y el principio de la buena fe o, dicho en términos negativos, se trata de impedir la existencia de un ámbito donde impere la simulación, el abuso de derecho y el fraude; en definitiva de poner de relieve que la persona jurídica no puede colisionar con el ordenamiento económico y social.

La técnica del levantamiento del velo no pretende socavar la seguridad jurídica de las instituciones societarias que los ciudadanos crean en el uso de sus derechos legítimos, sino que proscribe el uso en propio beneficio de quienes utilizan la forma societaria para fines extraños o contrarios a los que justifican la figura jurídica.

En Colombia- Bogotá:

El levantamiento del velo corporativo conlleva una sanción muy rigurosa para eventos que merecen ese tratamiento consistente, en últimas, en desconocer total o parcialmente la personalidad jurídica societaria de una o varias

subordinadas para imputar los efectos de las relaciones jurídicas a la sociedad cabeza de grupo. Ameritaría dicha pena la conocida confusión de patrimonios que se verifica cuando la holding utiliza el patrimonio de las subordinadas como cosa propia sin respetar autonomía patrimonial alguna. Las filiales y subsidiarias entonces son superadas respecto de su personalidad jurídica para llamar a responder a la matriz por las obligaciones que formalmente se encuentran en cabeza de ellas. En otras palabras, si la sociedad matriz no respeta el atributo patrimonial de la personalidad jurídica de sus filiales y subsidiarias los tribunales no tienen motivo para hacerlo. Se busca entonces, mediante una relativización del concepto de personalidad jurídica, evitar consecuencias ajenas al mismo ordenamiento jurídico, en especial cuando en virtud del abuso de la personalidad jurídica se dejan de aplicar normas jurídicas, por ejemplo sobre competencia económica, que regulan otros institutos jurídicos, o se pretende realizar un comportamiento que directamente no pueden ejecutar los socios o accionistas y, en el fondo, la sociedad cabeza de grupo. En otros términos: dependiendo del tipo societario adoptado por las subordinadas en los contratos que les dieron nacimiento, la matriz tiene determinada responsabilidad por las obligaciones sociales de las filiales y subsidiarias, lo cual conlleva, sin duda, el reconocimiento de la personalidad jurídica de la sociedad. (Córdoba, 2006, pág. 89)

Lima – Perú

Hay varias formas de describir el objeto de la Doctrina del levantamiento del velo societario. Por un lado, ante los actos irregulares cometidos por los socios de la persona jurídica o de la sociedad dominante, se puede penetrar en el interior del ente social alcanzando a las personas físicas que la integran y a sus bienes, cuando se adviertan conductas fraudulentas o usos antisociales con perjuicio de terceros. Así también podemos señalar que tiene por objeto que el Juzgador verifique si en un determinado caso existen circunstancias que evidencien el uso fraudulento del ente social a fin de eludir sus obligaciones, siendo su atribución descorrer el velo societario con el objeto que los miembros que la componen respondan por los actos fraudulentos. De lo que se trata es de superar todos aquellos actos negativos generados por todas las conductas



abusivas y fraudulentas que efectúan los socios en nombre de la sociedad, cuando incluso se invoque o ampare, para la realización de dichos actos fraudulentos, en la regulación establecida en nuestro ordenamiento jurídico.

Con esta doctrina lo que se vendría a obtener es un resultado justo aplicado obtenido por equidad.

No podemos tratar el tema sin hablar del alemán Rolf Serick, quien es reconocido como uno de los grandes propulsores de la Doctrina del levantamiento del velo societario, llegando incluso a decirse que él es objeto de admiración por su análisis cuidadoso de la realidad, su inducción más allá de las formas y el criterio finalista o teleológico que inspiran sus soluciones.

Introduce la concepción relativa a que la desestimación o prescindencia de la personalidad jurídica es un tema que pertenece al campo del abuso del derecho, entendido en términos concretos, como que la persona jurídica puede ser allanada en dos supuestos: cuando se la “utiliza abusivamente” y para los fines de “enlazar determinadas normas con la personas jurídicas”. Además, también hace una gran crítica y reflexión al hecho que en la jurisprudencia alemana se ha privilegiado el principio de equidad a la seguridad jurídica, lo que sin duda es el fundamento de todas las posiciones contrarias a esta doctrina. El valor que encontramos a su estudio y reflexión es que la crítica no se queda en una detracción sin aporte, sino que a partir de la evaluación de supuestos nos da pautas para poder determinar algunos supuestos que pueden ser tomados como referenciales para la aplicación de la doctrina. Serick identifica tres categorías en las que se pueden agrupar las manifestaciones más frecuentes sobre supuestos de abuso de la persona jurídica: a) Fraude a la ley por medio de persona jurídica Cuando el resultado que la ley rechaza se obtiene por un camino que la ley no ha previsto y cuando precisamente la ratio legis de la norma era que tal resultado no se produzca. Puede ser que la persona jurídica haya existido al momento del fraude o que haya sido creada para tal fin con lo que se logró la sustracción a la ley. B) Fraude o violación de contrato y lesión contractual Por medio de la persona jurídica se puede burlar o incumplir un contrato como consecuencia del desdoblamiento de la sociedad y de su único

socio. Como ejemplo, A y B se obligan frente a C a no realizar determinado acto. Ese acto lo realiza la sociedad X, cuyos socios son A y B quienes han creado la sociedad X precisamente con el objeto de realizar el acto. c) Daño fraudulento causado a terceros Son aquellos supuestos en los que se causa daño pero que no son consecuencia de fraude a la ley por medio de persona jurídica, tampoco por fraude o violación de contrato y lesión contractual. Tal como ha sido señalado, a partir del enunciado de Serick y la Doctrina mayoritaria con los que estamos de acuerdo, lo que subyace a la doctrina del levantamiento del velo societario es en primer lugar la sanción al abuso del derecho, fraude a la ley, actuación contra los actos propios; en segundo lugar, anteponer en circunstancias excepcionales al principio de seguridad jurídica en un Estado de Derecho, los valores justicia, equidad y buena fe en resguardo del fin último del derecho, preservar la convivencia social y paz social en justicia (Guerra Cerrón, 2007, págs. 236-239)

La doctrina jurídica citada en los distintos países es coincidente en establecer que el levantamiento del velo societarios se dirige para el caso de incumplimiento de obligaciones de cualquier índole frente al acreedor, para que este último pueda acudir antes los órganos jurisdiccionales y cobrar sus acreencias a todas los patrimonios autónomos del deudor principal, figura que sirve para levantar la autonomía o independencia de cada una de las personas jurídicas que fueron creadas con el afán de provocar un fraude de ley y con ello un grave perjuicio en este caso al fisco, es decir cuando se hayan creado entidades con el fin de abusar su personalidad o que ya habiéndose creado sin ese fin, se procedió a realizar un acto o contrato que los llevó a efectuar un fraude, con esta teoría se pueden amparar los entes acreedores de tributos para poder cobrar a todos aquellos que formaron parte de dicho acto o contrato contrario a la ley que inclusive puede recaer en el patrimonio de sus socios o accionistas. La doctrina aplicada en Lima – Perú señala que el levantamiento del velo societario no solo procede a las personas jurídicas que conforman el grupo o como en nuestra legislación las denominamos partes relacionadas, sino también accede a todas aquellas personas físicas o naturales que conforman dichas entidades, no así la doctrina colombiana hacen referencia a que el levantamiento del velo societario se da cuando se levanta la figura de las personas jurídicas que forma parte del grupo para que la matriz responda sobre las obligaciones contraídas y que fueren incumplidas por

sus otras empresas, sin embargo con las tres doctrinas incluida la española son coincidentes en señalar que dicha figura o teoría es aplicada para aquellas personas jurídicas que han realizado actos o contratos contrarios a la ley.

3.2.3. Aplicación de la teoría del levantamiento del velo societario en los procesos coactivos con la aplicación del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los derechos Laborales.

En el Ecuador la teoría del levantamiento del velo societario no se encuentra de forma expresa regulada en una norma, es decir no existe un ordenamiento jurídica que la constituya y establezca la forma de aplicación, es por ello que nos hemos remitido a la doctrina de otros países, para poder identificar si es que para efectos tributarios dicha figura puede ser aplicada y cuál es su utilidad.

A pesar de ello, la doctrina ha establecido que depende de la doctrina de cada país la forma de aplicación de dicha teoría, es así que con la publicación del artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales se establece la manera en la que la Administración Tributaria puede intervenir para el cobro de sus acreencias, estableciendo como obligados subsidiarios a terceros que no han cumplido con el hecho generador del tributario sin embargo por dicho mandato legal deben pagar la obligación tributaria, terceros que en el caso de personas jurídicas las cuales han sido creadas para abusar de su personalidad se llegará hasta el último nivel de propiedad.

En primer lugar es necesario puntualizar, que siempre que exista un fraude de ley, la Administración Tributaria debe analizar en primera instancia cual es el obligado principal, quienes son los responsables y quienes conforman la persona jurídica que fue creada para abusar de dicha personalidad jurídica y de esta manera perjudicar al Estado, en segunda instancia debe establecer cuál fue el negocio jurídico convenido por dichas personas con el afán de perjuicio, el Código Tributario Ecuatoriano, en su artículo 17 establece que la Administración Tributaria podrá ir más allá de las formas jurídicas e identificar la realidad de la transacción, es decir, analizar la esencia de un contrato o la figura jurídica utilizada para evadir o eludir el pago de un impuesto a la renta confiable y certero, es por ello que al momento de una determinación de un impuesto, la Autoridad Tributaria en ejercicio pleno de dicha facultad puede usar dicho artículo y abrir las formalidad jurídicas analizando de esta manera la esencia con el



objeto de llegar a establecer una base imponible real, más la utilización de este artículo -17- es solamente en los procesos de determinación tributaria.

Tiene como principal finalidad evitar que utilicen a las sociedades mercantiles como medio para cometer fraude tributario, en este sentido lo que se trata es de evitar que cualquier persona que constituya una compañía utilice a la misma para poder descargar carga tributaria que por ley le corresponde a esta y de esta forme no transmita esta responsabilidad a la sociedad mercantil causando un perjuicio para el Estado.

Pero esto solo aplica a las personas naturales que tienen a bien asociarse, este tema tiene mayor dirección para los grandes grupos empresariales que buscan en las sociedades mercantil buscar maneras para descargarse tributos y usarlas como pantallas para ejecuciones de actos que no van apegados a ley.

Los accionistas como responsables de las decisiones que se ejecutan en la compañías son los principales responsables de que exista este tipo acciones, es decir están entendiendo de una manera inequívoca el sentido de una sociedad mercantil por lo tanto y frente al cometimiento de actos antijurídicos que causan perjuicios al Estado deben ser juzgados como responsables de este tipo de acciones.

El llegar a la persona natural dentro de la estructuración interna de la empresa ayuda a la Administración Tributaria a saber quiénes son los que de manera indirecta y tratando de abusar de la separación de la responsabilidad utiliza mecanismo que buscan evadir sus obligaciones, es aquí cuando entra el levantamiento del velo ya que con esto podemos saber cuáles son los verdaderos responsables del cometimiento del fraude y aplicar sobre estos las sanciones que correspondan.

En este sentido la finalidad principal del Levantamiento del Velo societario es poder sobrepasar el blindaje que por naturaleza es característico de las sociedades con el fin de poder evitar el abuso a la persona jurídica, por ende encontrar los fraudes cometidos conjuntamente con sus responsables, en este sentido habla el autor R. DE ANGEL YAGÜEZ, en su obra La doctrina del

“Levantamiento del Velo” de la Persona Jurídica en la Jurisprudencia. Cuarta Edición, Civitas, Madrid, 1997, página 166, el cual dice que:

“La aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el “levantamiento del velo” de la persona jurídica en modo alguno produce como efecto la desaparición de la misma, sino que el acreedor o el tercero que se estimase perjudicado por su existencia, ocultando a través de la forma la realidad subyacente, podrá actuar contra ella para hacer efectivos sus derechos” (Cárdenas Acosta, 2014, pág. 68 y 69)

Es decir, según lo manifestado puede existir la Administración Tributaria en la etapa de determinación tributaria puede analizar también la esencia de las transacciones y alejarse de las formas jurídicas que los contribuyentes, para poder evidenciar la forma en la cual la persona jurídica con sus partes relacionadas pretendieron disminuir su base imponible, sin embargo ello no es análisis de la presente tesis, sino el levantamiento del velo societario en el caso de que los entes ficticios debidamente representados realicen actos o contratos que simulen una transferencia de bienes, para dejar de pagar la obligación tributaria, actuaciones en las cuales también se realiza un fraude de ley, debido a que los sujetos simulan un acto para evitar el pago de una obligación tributaria.

Con el artículo 1 de la Ley Orgánica de defensa de los derechos laborales a pesar, de que en ella no se establezca de forma expresa que en esta norma se procede a realizar un levantamiento del velo societario en el caso de las personas jurídicas, según lo estudiado se ha podido evidenciar que dicha teoría en parte, si es aplicada por esta norma, debido a que en los procesos coactivos y como se ha venido señalando, en la etapa de ejecución de las obligaciones por parte de la Administración Tributaria, se ha tornado imposible en varios casos el recaudo de las obligaciones, estos se da porque el obligado principal no cumple con esta prestación y menos aún dimite bienes para dicho efecto, al contrario de ello, trata de transferir sus bienes a otras personas naturales o jurídicas, por tanto resulta inejecutable el cumplimiento de las obligaciones tributarias para el fisco. Es por ello que con la publicación del artículo 1 de la Ley de Defensa para los derechos laborales que es materia de análisis de la presente tesis, se pretendió buscar ir más allá de los límites normativos y poder

acceder al patrimonio de otras personas jurídicas que sea parte relacionada o forme parte del mismo grupo empresarial o a las personas naturales que las integran.

Esta medida como lo ha señalado la doctrina y la misma norma del artículo 1 mencionado, debe ser excepcional, solamente debe ser aplicada cuando se haya agotado todas las instancias en contra del obligado principal o su responsable solidario, es decir el representante legal. Debido a que nuestra normativa de forma clara establece que el sujeto pasivo responsable es quien se ubica junto con el deudor principal a pesar de que el primero no haya cumplido con el hecho generador establecido en la norma, sin embargo de manera simultánea el sujeto activo podría cobrar a cualquier de ellas o a las dos por igual.

Empero, el artículo 1 se aparta de esta figura y otorga a los terceros obligados la calidad de subsidiarios, figura que ha sido definida a lo largo de la presente tesis, y que otorga al sujeto un efecto distinto del de la solidaridad, pues en el caso de los obligados subsidiarios deben cumplir con la obligación no junto con el deudor principal sino en lugar de este y luego de que con los primeros hayan existido intentos de cobros fallidos y de que no tengan patrimonio con el cual cubrir la deuda.

A pesar, de que la doctrina señalada con respecto a otros países, solo destaca de que el levantamiento del velo societario debe ser realizado ante la función jurisdiccional, sin embargo por mandato legal se ha incorporado en el artículo 1 mencionado, la facultad para que la Administración Tributaria pueda per sé cobrar las acreencias en sede administrativa en contra del patrimonio de los terceros obligados subsidiarios, terceros que tampoco cumplen con hecho generador, sin embargo por mandato legal debidamente publicado en el Registro Oficial, está obligado a su pago, en el caso de personas jurídicas cuando estas sean usadas para abusar de su personalidad la Administración podrá ejecutar el cobro en contra de todas aquellas personas que se involucren con la persona jurídica, hasta llegar al último nivel de propiedad, haciendo una excepción para aquellos accionistas que tengan el 6% de participación accionaria.

Por todo lo mencionado, a pesar de que no se defina de manera expresa que se trata de la aplicación de la figura del levantamiento del velo societario, con la promulgación de la Ley Orgánica de defensa de los derechos laborales se llega este fin, para poder

lograr un cobro efectivo de los impuestos y lo puede realizar cualquier entidad pública que tenga facultad coercitiva debido a que como señala Carlos Alberto Villegas en su obra Tratado de las Sociedades, Editorial Jurídica de Chile, 1ª edición "Cada vez que los individuos que recurren a la forma jurídica corporativa y lo hacen apartándose de los fines que tuvo presentes el Legislador, la imputación de los derechos, obligaciones y responsabilidades no se debe hacer a la sociedad, sino directamente a los socios, prescindiendo o pasando por alto la personalidad jurídica atribuida."

Por tanto el artículo 1 de la ley para la defensa de los derechos laborales lleva implícita la teoría del levantamiento del velo societario, cuando se constituye a un tercero vinculado con el sujeto pasivo principal para que pague con su patrimonio la prestación al cual estuvo obligado el deudor incumplido, debido a que con la ejecución de la obligación, si el sujeto pasivo principal o sus solidarios no pagan la misma, se puede ir en contra de otras personas jurídicas o de cada una de las personas naturales que integran dicha sociedad llegando inclusive al último nivel de propiedad.

Por otro lado, el artículo 1 es un tanto drástico cuando señala en su segundo inciso cuando señala que las medidas precautelares podrán ordenarse también en contra de bienes de terceros que existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, en este caso ya no existiría un levantamiento del velo societario, debido a que la figura va más allá y se trata de terceros que inclusive no tendrían ninguna relación con la empresa o grupos de empresas, sin embargo a mi criterio resulta aplicable siempre y cuando como lo hemos venido analizando dentro de la presente tesis, que el público conocimiento sea justificado por la Administración Tributaria a pesar de ser un hecho notorio y según las normas no requiere ser probado, por el principio de inocencia se debería demostrar que los bienes transferidos a terceros se lo hicieron a través de un acto simulado y por ende con el ánimo de perjudicar al fisco, debido a que la simulación o el fraude a la ley no solo se puede realizar entre personas jurídicas debidamente integradas por personas naturales que pretenden abusar de la personalidad de las mismas, sino también podría darse con un tercero ajeno a la personalidad jurídica, es por ello que la norma trata de salvaguardar todos los casos que en el mundo jurídica podría generarse para incumplir con una obligación tributaria.

4. CAPITULO IV

4.1. PROPUESTA

4.1.1 Propuesta enfocada a mejorar la aplicación del artículo 1 de la Ley Orgánica de Defensa de los Derechos Laborales en los procesos coactivos y su vinculación.

En el caso de la figura del sustituto implementada por la L Ley de Incentivos Tributarios y Prevención del Fraude Fiscal, a pesar de que se encuentra definida dentro del Código tributario, se propone establecer para cada caso particular conforme mandato legal cuando debe ser utilizada dicha figura para efectos de control de la Administración Tributaria, para tornar a confusiones de interpretación, pero sobretodo de aplicación de la misma.

El artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales, ha tenido una serie de cuestionamientos prácticos, ha sido aplicado en contados casos en el Ecuador, sin embargo aún no ha sido declarado inconstitucional.

La aplicación del artículo 1 mencionado, debe ser realizada por la Administración Tributaria de manera excepcional debido a que se coarta la libertad de autonomía e independencia de las personas jurídicas – materia de análisis de la presente tesis- pero ello no resulta negativo, pues dicha libertad se ve restringida por mandato legal y en el caso de personas jurídicas solo cuando se haya abusado de la personalidad jurídica, es por ello que la norma ha constituido a terceros en responsables subsidiario de una obligación.

A pesar de que la norma señala como obligados subsidiarios en el caso de las personas jurídicas pudiendo llegar a quienes tengan el último nivel de propiedad que siempre recaerá sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, debo establecer como propuesta que este artículo podría ser utilizado de manera excepcional y con un análisis de cada caso en concreto, es decir que el mismo podría ser aplicado en contra no solo de las personas naturales sino en contra del patrimonio de personas jurídicas vinculadas o partes relacionadas con los sujetos



pasivos principales, pues dichos entes ficticios también podrían gozar de un patrimonio con el cual se podría cubrir las obligaciones adeudadas y también puede el artículo 1 ser aplicado conforme de forma expresa lo señala personas naturales que conforman dicha persona jurídica sea socios o accionistas, a pesar de que la norma señale una restricción que siempre recaerá en una persona natural, si bien el ente ficticio se encuentra conformado por personas físicas, sin embargo el ente podría estar consolidado con patrimonio que podría ser utilizado para el cobro de las acreencias y saldar la deuda antes de cobrar a sus accionistas.

Por otro lado, la norma es tajante y señala que las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados y sus bienes, así mismo, de forma motivada se podrá aplicar en contra de los bienes que se encuentran a nombres de terceros sin embargo sobre ello existen indicios que son de **público conocimiento** de propiedad de los sujetos pasivos principales, lo cual establezco como propuesta y que a mí criterio servirá para mejorar la aplicación de dicha norma, se debe hacer constar en el proceso y siempre que el obligado principal no cumpla con su obligación, considero que a pesar de que el público conocimiento no requiera ser probado, en sede administrativa se debería establecer de manera fundamentada y con pruebas aportadas que los bienes que legalmente son de terceros fueron transferidos con el afán de evadir el cumplimiento de una obligación, demostrando de esta manera que los bienes se transfirieron con el objetivo de perjudicar al fisco a través de un acto simulado, debido a que si no se motiva las razones por la cual la Administración Tributaria señala que dicho negocio jurídico tuvo dicha finalidad, dejaríamos al arbitrio de dicha institución para vincular a cualquier persona, todo ello debe ir de la mano, con los antecedentes en los cuales se demuestre la intención del fraude a la ley apegándome entonces a la teoría subjetiva, pues debe señalarse que existe fraude a la ley cuando el negocio jurídico fue realizado con intención, se podrá señalar que es complicado probar la intención, sin embargo la Administración debería recabar todos aquellos medios probatorios con los cuales se pueda establecer dicha intención de realizar un acto simulado con el afán de perjudicar al estado.

Con respecto al fraude a la ley, mi propuesta va encaminada a que la Administración Tributaria deberá vincular a un tercero siempre y cuando haya existido la intención deliberada de perjudicar la fisco, lo cual podría comprobarse con el establecimiento de

la relación que tiene con el sujeto pasivo principal, que la fecha celebrada para realizar la transferencia del bien puede ser posterior a la fecha de imposición de la obligación, se podría verificar la acreditación en cuenta del monto de la transferencia y si luego ese valor no fue devuelto al sujeto pasivo principal, establecer de manera comprobada que existió la intención de que el acto o contrato se efectúe para dejar de pagar los impuestos o la obligación líquida, pura y de plazo vencido.

Es por todo lo mencionado que la aplicación del artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derecho laborales según lo analizado se torna legítima, sin embargo su aplicación es la que debe ser modificada, es decir, a mí criterio la Administración Tributaria debería agotar el cobro con el sujeto pasivo principal y sus responsables solidarios, luego de lo cual podría establecerse a terceros obligados subsidiarios siempre y cuando la Administración Tributaria haya comprobado que el patrimonio transferido por el principal a terceros se lo haya hecho con el afán de perjudicar al fisco, haciendo un símil con el pacto colusorio utilizado en materia civil, acto por el cual dos o más personas se unen para perjudicar a un tercero, mismo en el cual la carga de la prueba va a corresponder siempre al actor, a quien demanda dicho pacto colusorio, la diferencia en este caso es la Administración Tributaria al tener jurisdicción coactiva no debe acudir a un órgano jurisdiccional para probar el dolo, únicamente a mí criterio deberá plasmar en el acto administrativo de vinculación de la obligación tributaria al tercero existió la intención conforme lo expuesto y que esta vinculación se encuentre debidamente notificada al tercero subsidiario para que pueda ejercer su debido derecho a la defensa.

A su vez, señalo como propuesta que a pesar de que el subsidiario según la doctrina se coloca en lugar del obligado principal para el pago de la obligación, por ende queda obligado con todo su patrimonio, mi criterio es que la figura jurídica para evitar el pago, fue realizada respecto de determinado bien o patrimonio, por lo tanto debería existir una reforma en la cual se establezca que el tercero subsidiario estará obligado al pago con respecto del patrimonio obtenido por efectos de dicha transferencia y no total.

Por último, debo señalar como propuesta, que se debería emitir un Reglamento para la aplicación del artículo uno mencionado, debido a que únicamente con la norma sustantiva da lugar a varias interpretaciones y dilaciones procesales, es por ello que



deberían existir un ordenamiento jurídico con el cual se guíe el actuar de la Administración Tributaria y por ende la aplicación del mismo.

5. CAPITULO V

5.1. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1.1. Conclusiones

La relación jurídico tributaria es el vínculo establecido entre el sujeto acreedor de los tributos y los sujetos pasivos, dicho vínculo nace conforme lo establece el criterio doctrinario mayoritario y conforme la legislación ecuatoriana a partir de la configuración del hecho generador por parte del sujeto pasivo.

Se ha realizado un análisis de las clases de sujetos pasivos y el tipo de responsabilidad, así a los contribuyente, responsables, dentro de estos últimos a la responsabilidad solidaria y subsidiaria y a los sujetos pasivos en calidad de sustitutos.

Se concluyó que la responsabilidad solidaria genera un vínculo con el ente acreedor de tributos junto con el sujeto pasivo principal, por tanto el obligado solidario tiene una prestación paralela a pesar de no haber cumplido con el hecho generador del tributo.

Por otro lado el sujeto pasivo en su calidad de sustituto, es una nueva figura incorporada de forma expresa en el Código Tributario dentro de sujeto pasivo en calidad de responsable, se señaló dentro de la presente tesis, que este sujeto pasivo se coloca en sustitución del sujeto pasivo principal empero solo por mandato legal, sustituye en el cumplimiento de la obligación tributaria a pesar de que no haya cumplido con el hecho generador, se ha establecido que el Código Tributario se define la misma y existen dos casos específicos conforme el mandato de ley en los cuales se establecen como sustitutos a ciertos sujetos pasivos.

Los obligados subsidiarios también se colocan en lugar del obligado principal, pero estos tienen una particularidad, deben cumplir con la obligación tributaria solo si el

sujeto pasivo principal no cumplió con la obligación y cuando una norma de forma expresa les otorgue la calidad de obligados subsidiarios.

Se analizó la figura del levantamiento del velo societario, misma que ha sido utilizada por varios países como España, Perú y Colombia, figura que trata de evitar tanto la evasión y elusión de impuestos así como el incumplimiento en la ejecución de las deudas tributarias, respecto de aquellas personas jurídicas que abusan de dicha personalidad jurídica estableciendo un fraude a la ley mediante la simulación de actos o contratos, es decir burlándose de la norma, a través de los vacíos legales, personas jurídicas que realizan actos o contratos con el fin de ocultar su verdadero patrimonio para no cumplir con las obligaciones adeudadas, es por ello que con la teoría del levantamiento del velo societario es importante debido a que permite a la Administración Tributaria analizar la esencia de dichos actos y cobrar las acreencias tributarias no solo al obligado principal, sino a todas las empresas que conforman un grupo y también a las personas naturales que los conforman, lo cual puede recaer en el patrimonio de los accionistas.

El artículo 1 de la Ley de defensa para los derechos laborales ha señalado un vínculo jurídico tributario entre terceros subsidiarios y el sujeto activo, vínculo que se ha señalado por mandato legal y se refiere a todas aquellas personas naturales o jurídicas que se hayan visto involucradas en un negocio jurídico que pretendió perjudicar al fisco, con la figura de la subsidiariedad nace dicha relación del fisco con el tercero obligado a pesar de que este último no cumplió con el hecho generador para dar lugar al nacimiento de la obligación Tributaria, es por ello que a pesar de que nuestra normativa no lo reconozca de manera expresa en una norma, mediante la aplicación del artículo 1 antes mencionado se está realizando un levantamiento del velo societario aplicable para el caso de las personas jurídicas que abusen de su personalidad, es de recalcar que únicamente debe ser utilizado para aquellos entes ficticios que cumplan con esta característica.

El objetivo que se ha plasmado dentro del presente análisis, se ha cumplido debido a que la norma antes mencionado es importante para realizar el cobro de las acreencias tributarias del Administración, sin embargo se ha concluido de que dicha norma debe ser aplicada de forma motivada, debido a que dicha falta de motivación ha llevado a



que su aplicación no sea efectiva sino más bien se realicen procesos impugnatorios en contra de los actos de vinculación a los terceros, a más que se puede concluir que la norma antes aludida se torna legítima para el ente recaudador de los tributos y para su aplicación en los casos señalados para las personas jurídicas.

5.1.2. Recomendaciones.

En el caso de la figura del sustituto se recomienda que sea la misma normativa la que otorgue dicha calidad al sujeto pasivo, debido a que la Administración Tributaria debe. Por tanto el objetivo de la tesis era evidenciar la relación jurídico tributaria existente entre este tercero vinculado con el ente acreedor de tributos y si en dicha aplicación es legítima, siendo de esta manera, señalar pautas para mejorar su aplicación, es por ello que se debe señalar que el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales puede ser aplicable para efectos prácticos para evitar que se constituyan empresas jurídicas o las personas que la integran con el objetivo de diluir su patrimonio para evitar el pago de obligaciones tributarias, sin embargo se ha propone que deben existir algunos cambios para mejorar su efectividad, así como que los procesos coactivos deben encontrarse debidamente motivados con respecto a la vinculación de los obligados subsidiarios, es decir, establecer de manera fundamenta el por qué se considera como tercero subsidiario, cuáles son los actos o contratos realizados con el deudor principal, cuándo, cómo y donde sucedieron, evidenciar las formas de pago y la esencia de la transacción tal cual la Administración lo ha realizado en procesos de determinación, en este caso podría hacerlo con la facultad recaudadora y de control, es decir establecer de manera fidedigna porque se ha realizado un acto simulado y por ende un abuso de la personalidad jurídica.

Por otro lado y a pesar de que la norma señala que se pueden ordenar medidas precautelares en contra de los bienes de terceros que se tenga público conocimiento de que fueron del sujeto pasivo principal, también se propone motivar y demostrar que dichos bienes se utilizaron con el afán de efectuar una transferencia para dejar de pagar las obligaciones tributarias y por último que dichos bienes transferidos en el supuesto de que se haya demostrado la vinculación y por ende se lo ha constituido como obligado subsidiario a mí criterio debería existir una reforma en la cual se



establezca la ejecución solo sobre el monto de los bienes transferidos por el sujeto pasivo principal al tercero subsidiario.

Por último se propone que se deberá aplicar la obligación subsidiaria en contra de las personas antes mencionadas, únicamente cuando se haya intentado de forma fallida el cobro en contra del obligado principal y sus solidarios en el caso de las personas jurídicas.

Conforme el avance del presente trabajo de titulación se ha visto la necesidad de cambiar el diseño de tesis en su título, objetivos generales y específicos, debido a que no se pudo recabar información otorgada por la Administración Tributaria conforme se había dispuesto, razón por la cual se realizó un análisis doctrinario y eminentemente legal de la relación jurídico tributaria entre los terceros obligados vinculados por el artículo 1 de la Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales con el ente recaudador de los tributos, a más de establecer la relación con la teoría de levantamiento del velo societario, por tanto el análisis se realizó en base a la aplicación de dicha figura en la aplicación eminentemente en las personas jurídicas.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Histórico Digital. (04 de Abril de 2017). *Histórico Digital*. Obtenido de Los impuestos en el Imperio romano: <http://historicodigital.com/los-impuestos-en-el-imperio-romano>
- Hernández Menendez, M. (2003). Tesis de... *Relación Jurídico Tributaria*. San Andrés Cholula, Puebla, México: Universidad de las Américas Puebla. Obtenido de Universidad de las Américas Puebla: catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/rodriguez_v_ea/capitulo2.pdf
- Constituyente. (20 de Octubre de 2008). Constituyente. *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi, Manabí, Ecuador: Registro Oficial 449.
- CONSTITUYENTE. (14 de junio de 2005). CODIGO TRIBUTARIO. *CODIGO TRIBUTARIO*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial suplemento 38.
- LUCHENA MOZO, G. (s.f.). *La Relación Jurídico-Tributaria. El hecho imponible*. Recuperado el 16 de 03 de 2017, de Universidad de Castilla de la macha : <https://previa.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>
- CONSTITUYENTE. (24 de Junio de 2005). Código Civil. *Código civil*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial suplemento 46.
- Cabanellas, G. (1730). *DICCIONARIO DE DERECHO USUAL* (Vol. III). Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Heliasta S.R.L.
- Uribe, R. (1979). *Cincuenta Breves ensayos sobre Obligaciones y Contratos*. Bogotá, Bogotá, Colombia: Temis.
- Borda, G. A. (1846). *Tratado de derecho civil. Obligaciones*. Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Perrot.
- Amatucci, A. (2001). *La Relación Juríicio-Tributaria El procedimiento de Aplicación de la Norma tributaria* (Vol. TOMO II). Bogotá, Bogotá, Colombia: Temis.
- Berardi, M. (marzo de 2015). La obligación tributaria y la Ley Tributaria en el tiempo. *La obligación tributaria y la Ley Tributaria en el tiempo*, 9. (U. M. Plata, Ed., & www.nula.mdp.edu.ar/2226/1/berardi.2015.pdf, Recopilador) Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Universidad Mar del Plata. Obtenido de <http://www>.
- PATÍÑO, R. (2004). *Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*. (U. T. Loja, Ed.) Loja, Loja, Ecuador: Preimprenta UTPL.
- Pazmiño Mena, M. L. (25 de Septiembre de 2003). Programa de Maestría en Derecho Tributario. *Relación Jurídica Tributaria*. Quito, Pichincha, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.
- Gonzalez, E. (2008). *La revisión de la relación jurídica tributaria obligacional: las corrientes procedimentalistas*. Recuperado el 16 de 03 de 2017, de Universidad Andina Simón Bolívar: <http://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/350/348>
- Quiroz, D. J. (1985). *Introducción al Derecho Tributario*. Ecuador: Poly Color.
- Fonrouge, G. (1978). *Derecho Financiero* (Vol. I). Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina: Talleres Artes Gráficas Constitución S.R.L.

- Definición Legal. (2016). *Sujeto pasivo de la obligación tributaria*. Obtenido de Definición Legal blogs: <http://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/sujeto-pasivo-de-la-obligacion.html>
- CONSTITUYENTE. (05 de noviembre de 1999). Ley de Compañías. *Ley de Compañías*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- CONSTITUYENTE. (29 de diciembre de 2014). Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude fiscal. *Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del fraude fiscal*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- CONSTITUYENTE. (17 de noviembre de 2004). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Parlato, A. (2002). *El Responsable y el sustituto del impuesto* (Vol. Tomo II). Bogotá, Bogotá, Colombia: Temis.
- Aparicio, L. M., & Munguía, K. (2012). *NECESIDAD DE RECONOCIMIENTO DE LA FUNCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DEL ASESOR LEGAL EN LA EMPRESA ESTATAL CUBANA*. Obtenido de eumed: <http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/cu/2012/aamr.html>
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. (2017). *Real Academia de la Lengua Española*. Obtenido de RAE: <http://www.rae.es/>
- PIZÁ, M. (abril de 2010). *Las Obligaciones Solidarias*. Obtenido de EUMED: <http://www.eumed.net/rev/cccss/08/emp.htm>
- WIKIPEDIA La Enciclopedia Libre. (2017). *Wikipedia la Enciclopedia Libre*. Obtenido de Wikipedia: <https://es.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Portada>
- Wolters Kluwer. (2017). *Wolters Kluwer*. Obtenido de Guías Jurídicas: http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUmtA3MLtLUouLM_DxbIwMDCwNzA7BAZlqIS35ySGVBqm1aYk5xKgDEML2TNQAAAA==WKE
- IMPUESTOS. (05 de agosto de 2013). *Solidaridad y Efectos*. Obtenido de Impuestos: <http://impuestos.com.bo/index.php/codigo-tributario/item/10-solidaridad-y-efectos>
- CONSTITUYENTE. (18 de abril de 2017). Ley Orgánica para la reestructuración de las deudas de la Banca Pública, Banca Cerrada y Gestión del Sistema Financiero Nacional y Régimen de Valores. *Ley Orgánica para la reestructuración de las deudas de la Banca Pública, Banca Cerrada y Gestión del Sistema Financiero Nacional y Régimen de Valores*.
- CONSTITUYENTE. (22 de mayo de 2015). Código Orgánico General de Procesos. *Código Orgánico General de Procesos*. Quito, Pichincha, Ecuador.
- CONSTITUYENTE. (26 de septiembre de 2012). Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales. *Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales*.
- CONSTITUYENTE. (09 de marzo de 2009). Código Orgánico de la Función Judicial. *Código Orgánico de la Función Judicial*.
- Falconí, D. J. (17 de julio de 2013). Hechos Públicos y Notorios que no Requieren Prueba. *Derecho Ecuador*. (<http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechopena1/2013/01/02/hechos-publicos-y-notorios-que-no-requieren-prueba>, Recopilador)
- Rodriguez, D. (2015). *Evasión y elusión de impuestos*. Obtenido de Universidad Militar Nueva Granada:

- <http://repository.unimilitar.edu.co/jspui/bitstream/10654/6958/1/RODRIGUEZ%20CALDERON%20DIANA%20ESPERANZA%202015.pdf>
- Cárdenas Acosta, E. A. (abril de 2014). DETERMINACIÓN DEL PROCESO DE LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO COMO ESTRATEGIA PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA. *DETERMINACIÓN DEL PROCESO DE LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO COMO ESTRATEGIA PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA*. (<http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/3834/1/T-UCE-0013-Ab-144.pdf>, Recopilador) Quito, Pichincha, Ecuador: Universidad Central del Ecuador.
- ALCALDE, E. (2005). Teoría del fraude de ley. *Amazonaws*. (P. U. Chile, Ed., & <http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/35608768/teoria-del-fraude-a-la-ley.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1500610048&Signature=2rVaYGdRy9BjFt2zkB2gB5nTqAY%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DTeoria-del-fraude-a-la-ley.pdf>, Recopilador)
- Ron, M. d. (2017). Grupo de empresas. Determinacion de la responsabilidad. Sala constitucional sentencia vinculante Leer más: <http://www.monografias.com/trabajos95/grupo-empresas-determinacion-responsabilidad-sala-constitucional-sentencia-vinculante/grupo-empresas-determinacion-responsabilidad-sala-constitucional-sentencia-vinculante2.shtml#ixzz4nQscq8UU>. *Grupo de empresas. Determinacion de la responsabilidad. Sala constitucional sentencia vinculante Leer más: http://www.monografias.com/trabajos95/grupo-empresas-determinacion-responsabilidad-sala-constitucional-sentencia-vinculante/grupo-empresas-determinacion-responsabilidad-sala-constitucional-sentencia-vinculante2.shtml#ixzz4nQscq8UU*. (<http://www.monografias.com/trabajos95/grupo-empresas-determinacion-responsabilidad-sala-constitucional-sentencia-vinculante/grupo-empresas-determinacion-responsabilidad-sala-constitucional-sentencia-vinculante2.shtml>, Recopilador)
- Córdoba, P. A. (2006). Derecho de sociedades, derecho común y responsabilidad de la sociedad holding. Levantamiento del velo corporativo. Responsabilidad Contractual y aquiliana. *Derecho de sociedades, derecho común y responsabilidad de la sociedad holding. Levantamiento del velo corporativo. Responsabilidad Contractual y aquiliana*. (<http://www.redalyc.org/pdf/4175/417537586003.pdf>, Recopilador) Bogotá, Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Guerra Cerrón, J. M. (2007). Levantamiento del velo societario y los derechos, deberes y responsabilidades de la sociedad anónima. *Levantamiento del velo societario y los derechos, deberes y responsabilidades de la sociedad anónima*. (U. N. MARCOS, Ed., & http://cybertesis.unmsm.edu.pe/bitstream/cybertesis/3148/1/Guerra_cj.pdf, Recopilador) Lima, Lima, Perú.
- Calvo, R. (2004). *Curso de derecho financiero* (Vol. Octava edición). Madrid, Comunidad de Madrid, España: Civitas Ediciones S.L.